



VALTERLEI DA COSTA

PARECERES DE DIREITO TRIBUTÁRIO



PREFÁCIO

O Ilustre Professor Valterlei da Costa teve a boa ideia de divulgar pareceres que emitiu ao longo da sua vida. Como sabem todos nos meios jurídicos, ele tem uma atividade acadêmica fértil, mas também pratica a advocacia, na qual suas opiniões contribuem para a solução de situações práticas, ao mesmo tempo em que se constituem em fontes de pesquisa e de estudo.

Assim, o presente compêndio coloca o resultado dos seus trabalhos ao alcance de um universo ilimitado de interessados no estudo e na prática do direito tributário, certamente o ramo do direito em que atualmente mais se desenvolve uma profícua literatura científica.

Aqui estão reunidos em capítulos próprios quatorze temas relevantes na atualidade, a grande maioria em torno do imposto de renda, mas alguns também sobre outros impostos e contribuições sociais.

E desde sua abertura o livro propicia a incursão nas descobertas e nas análises do autor, certamente úteis para todos.

Assim ocorre com o enfrentamento da questão do ajuste a valor justo (AVJ) de propriedades para investimento, assunto que se cerca da maior importância e de grande alcance na vida das empresas, as quais, face a diretrizes da contabilidade, precisam atualizar constantemente o custo de determinados ativos, levando-os a possíveis níveis de realização, ou seja, aos montantes que seriam obtidos se, na data da avaliação, fossem vendidos em ambiente de mercado livre.

AVJ já era providência conhecida na contabilidade, mas no Brasil adquiriu maior relevância com a Lei n. 11.638, de 2007, a qual, através de alterações realizadas na Lei n. 6.404, introduziu no País as regras internacionais de contabilidade, dentre as quais esse tipo de ajuste.

Acontece que o AVJ representa uma das maiores divergências com o direito tributário brasileiro, ao lado de outras que também resvalam para o direito privado, como quando os registros contábeis atribuem a propriedade de um bem a quem efetivamente não o tenha adquirido, e que é conhecido como “adquirente contábil”. Neste caso, a contabilidade reflete um patrimônio com ativo diferente do real, o que também acarreta problemas no âmbito da tributação, difíceis de serem resolvidos.

Já os AVJ dizem respeito apenas ao valor de bens cujo custo efetivo de aquisição tenha sido revalorizado para refletir uma importância que não foi despendida pelo titular do direito sobre o bem, e também não significa renda efetivamente adquirida, mas simples previsão e estimativa de possível renda.

Face a esta característica, na Lei n. 6.404 a prescrição é de que os AVJ devam ter lançamentos em contrapartida numa conta do patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial – AAP), sem afetar o resultado (lucro ou prejuízo do período), mas as práticas contábeis muitas vezes determinam ao contador que registre o ajuste no ativo e na conta de receita, deste modo aumentando o lucro do período.

A contabilidade tem sua razão para realizar ajustes no ativo, porque, além da sua função de registrar todos os acontecimentos econômicos e financeiros da entidade, também se presta a avaliar o valor da empresa. É claro que esta finalidade pode ser obtida sem que o valor do ajuste transite por receita, tal como prevê a Lei n. 6.404, segundo a qual o AVJ deve permanecer na conta de AAP até a realização do bem, isto é, até a sua alienação ou baixa do ativo, inclusive por parcelas de depreciação, amortização ou exaustão.

Destarte, quando um AVJ é creditado à receita, aumenta o lucro ou diminui o prejuízo do período, o que pode interessar a investidores, dirigentes e demais funcionários da empresa porque têm base de cálculo maiores para seus dividendos, participações nos lucros e bônus. É o que ocorre se o montante do ajuste, após lançado à receita, não for segregado em conta de reserva a realizar, como recomenda a lei e a prudência. A própria posição da empresa pode ser afetada, pois conforme o procedimento adotado é possível haver maior ou menor percepção de credores e investidores sobre a segurança ou o risco das suas posições.

No que diz respeito aos tributos sobre a renda (imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro – CSL), as receitas, assim reconhecidas antes de serem efetivas, distorcem o resultado, pois não representam rendas cuja disponibilidade jurídica ou econômica tenha sido adquirida, vale dizer, não são rendas realizadas e não configuram fato gerador tributário.

Por esta razão, ou seja, por serem receitas e rendas meramente escriturais, elas não podem afetar as bases de cálculo de quaisquer tributos, inclusive porque os meros registros contábeis não atribuem capacidade contributiva à pessoa jurídica, só existente com a efetiva disponibilidade de uma nova renda.

Exatamente por isso, e reconhecendo a necessidade de anular efeitos tributários derivados do AVJ, a Lei n. 12.973 prescreve com propriedade a não computação de qualquer desses ajustes na apuração do lucro real tributável pelo IRPJ, assim como na base de cálculo da CSL.

Em vista disso, relativamente ao AVJ, a própria lei ordinária se encarrega de evitar a possibilidade de tributação que seria contrária a superiores princípios e preceitos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, eliminando possíveis campos de atrito fiscal, como existem em decorrência de outros procedimentos contábeis.

Mas esta possibilidade não significa que o AVJ seja livre de discussões em determinadas circunstâncias, inclusive de ordem formal, o que exige dos tributaristas a devida atenção, e daí a relevância de um parecer sobre o tema.

Ao responder à consulta que lhe foi formulada sobre o assunto, o consultor e autor desta obra explica o comportamento possível ao seu consulente, inclusive enveredando pelas contas apropriadas no caso, e atenta para a viabilidade de não haver imediata incidência fiscal sobre o AVJ.

Dentre os pareceres ora publicados, convém também comentar o que trata da contabilização de tributos com exigibilidade suspensa, o qual tem com o tema do AVJ o aspecto comum do tempo em que a mutação patrimonial deve integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSL. Realmente, enquanto o AVJ diz respeito principalmente a mutações positivas, o tratamento para tributos com exigibilidade suspensa diz respeito às mutações negativas.

Novamente quanto a isto, o Prof. Valterlei aborda os procedimentos contábeis cabíveis, numa questão que sempre foi controvertida quando se sabe que o patrimônio é um complexo de direitos e obrigações, aqueles refletidos no ativo e estas no passivo do balanço patrimonial. Outrossim, quando contabilizados sem ter havido emprego de recursos patrimoniais, a contrapartida desses registros necessariamente é a crédito ou a débito de contas de resultado (receitas ou despesas) e repercute nas mutações no patrimônio, para mais ou para menos.

Aí surge o problema tributário, pois tais lançamentos contábeis aumentam ou diminuem o lucro líquido apurado ao final do período, o qual é o ponto de partida para a determinação do lucro real sujeito ao IRPJ e da base de cálculo da CSL.

Ocorre que, sob o ponto de vista legal, não cabe a inclusão no patrimônio, após reconhecimento em resultados, de direitos não definitiva e incondicionalmente adquiridos, inclusive na sua quantificação, e de obrigações ainda não definitivamente adquiridas. Isto é assim porque antes disso não há direito ou obrigação.

Tal exigência se constitui no primeiro requisito para uma receita ou uma despesa poder integrar o lucro tributável, onde não há espaço para expectativas de lucros (como são, por exemplo, os AVJ positivos) ou de despesas ou perdas possíveis (como os AVJ negativos). Assim, elas significam o primeiro passo a ser

percorrido para que a receita ou a despesa integre o lucro tributável do período segundo o denominado “regime de competência”.

Todavia, quanto às despesas, inclusive perdas, tanto a contabilidade quanto o direito prescrevem a cautela de se provisionar aquelas que estejam pendentes, providência esta que se impõe para evitar a corrosão do patrimônio se não houver o resguardo de recursos necessários a saldá-las, e também para emparelhá-las com as respectivas receitas.

Em vista disso, quando não se tem uma despesa já definitiva, que, portanto, se enquadre como conta a pagar no passivo (passivo circulante ou exigível), o direcionamento de recursos se dá por via de provisão, cuja contrapartida é igualmente no passivo.

Convém anotar que há uma distinção entre as provisões e outra espécie de resguardo de recursos, que é a feita através de reservas para contingências. A provisão figura no passivo após ter diminuído o resultado do período, ao passo que a reserva não, pois ela se manifesta apenas no patrimônio líquido e após a apuração do lucro, sendo como que uma destinação do lucro já apurado, que é mantido na empresa sem distribuição para permitir enfrentar futuros dispêndios.

Há, portanto, um racional muito claro na diferença entre a provisão e a reserva, sediada no fato de que a reserva se justifica por ser pertinente a possíveis perdas devidas a fatos futuros, enquanto a provisão é um débito ao período porque nasce de uma obrigação potencial relativa a esse período, e somente não é uma conta a pagar em virtude de alguma incerteza quanto à sua existência ou à sua valoração (em outras palavras, pode-se dizer que uma conta a pagar decorre de despesa relativa à obrigação líquida e certa, e a provisão é uma despesa pertinente à obrigação não certa ou não líquida). Não obstante, tanto quanto qualquer outra despesa, a provisão decorre de um fato existente nesse período, ou atribuível a ele, estando diretamente vinculada à noção de emparelhamento de receitas, custos e despesas.

Não se trata de distinção teórica, pois há a mencionada razão fundamental para ela, além de que há consequências tributárias. Com razão, embora em geral as provisões não sejam dedutíveis do lucro tributável (assim como as reservas para contingências não o alteram), aquelas diminuem o patrimônio líquido, o que não ocorre com as reservas de lucros, e, conseqüentemente, as provisões reduzem o patrimônio líquido básico para determinação de juros sobre o capital próprio, o que não se dá com as reservas de lucros.

Ainda sobre o mesmo assunto, aspectos particulares a este ou àquele caso podem complicar ainda mais a solução de problemas. Por exemplo, está razoavelmente assentado que direitos ou obrigações pendentes de decisões em processos

administrativos ou judiciais somente são tributáveis ou dedutíveis quando houver decisão final irrecurável, pois até então há uma condição suspensiva que impede haver direito adquirido e obrigação incorrida. Mas há muita discussão quando haja uma decisão reconhecendo um direito que ainda precise ser liquidado, isto é, quantificado, ou cuja disponibilidade dependa de circunstâncias para que possa ser considerada existente.

Em tese, a separação entre as situações é entendida sem dificuldade, mas na realidade ocorrem casos limítrofes que tornam a escolha difícil e arriscada.

Para os advogados apresenta-se, então, um novo desafio, consistente em que muitas vezes a solução a ser adotada depende da sua avaliação sobre o grau de risco de uma perda possível. Segundo a prática empresarial e de auditoria, os riscos de perdas podem ser considerados remotos, possíveis ou prováveis, e da avaliação que for feita em cada caso decorre a classificação contábil no patrimônio e nas contas de resultado.

Trata-se de enorme responsabilidade, pois do resultado da avaliação pode decorrer maior ou menor lucro disponível para distribuição aos sócios ou acionistas e para o fisco pretender exigir IRPJ e CSL. E, tal como na questão anteriormente comentada, também há interesses individuais, internos e externos à empresa, que pressionam o jurista encarregado da avaliação.

Porém, acima de tudo, apresenta-se a responsabilidade pessoal que o jurista se impõe quando encarregado de opinar ou defender seu cliente, por cujos direitos e interesses lhe incumbe zelar, inclusive quando se trata de possíveis encargos que afetam o patrimônio a ser publicado.

De mais a mais, as mesmas dificuldades se apresentam quando esses assuntos têm que ser debatidos em algum processo fiscal ou pertinente a direitos individuais.

Vê-se, portanto, destes breves comentários a propósito de dois temas versados em pareceres do Prof. Valterlei, como é complexo e complicado o exercício da advocacia e do magistério em torno de assuntos como esses, e, conseqüentemente, constata-se a importância deste livro.

Não menos árduas são as exigências e implicações quando outros temas da obra, além dos dois comentados, estejam em pauta, pois em todo e qualquer assunto há sempre possíveis controvérsias interpretativas ou dificuldades de aferição de aspectos fáticos, e nem sempre há critérios objetivos para determinação do que deve ser.

Porém, prefácio não é (não deve ser) uma manifestação do pensamento de quem tenha sido convidado para escrevê-lo. Por respeito ao autor do livro e

para não aborrecer qualquer leitor, qualquer prefácio deve ser breve, servindo apenas como verdadeira porta de entrada na leitura da obra prefaciada. Em outras palavras, o prefácio encaminha o exame do livro.

Sendo assim, e atento a estas características, escolhi comentar apenas os dois assuntos acima referidos, e penso ser conveniente e suficiente tecer algumas referências sumárias aos demais temas componentes desta coleção de pareceres do Prof. Valterlei, que são os seguintes:

— as sociedades em conta de participação, que são não personificadas pelo direito privado, mas são equiparadas a pessoas jurídicas pela legislação do IRPJ, também aplicável à CSL, do que advêm inúmeras consequências interessantíssimas para os contribuintes e os amantes do conhecimento jurídico;

— o conceito contábil de resultado (lucro ou prejuízo), que, sendo distinto do conceito jurídico, muitas vezes depende da análise de contratos, no que também nem sempre coincidem as visões jurídica e contábil, eis que esta privilegia uma observação econômica às vezes distinta da causa de atribuição patrimonial derivada do contrato; é o verdadeiro dogma contábil da “prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica”; portanto, esta parte interessa mais fortemente também aos contabilistas;

— a computação, no lucro real tributável, dos resultados de obras de construção civil em contratos de longo prazo, matéria disciplinada no direito tributário desde 1977 para estabelecer a tributação ao longo do andamento da obra, numa juridicização da perspectiva mais econômica do que jurídica, e que prestigia o emparelhamento de receitas, custos e despesas, mas pode conduzir a consequências fiscais incompatíveis com a definição de fato gerador dada pelo Código Tributário Nacional;

— o tratamento devido a rendimentos recebidos acumuladamente, matéria que também possui norma legal beneficiando uma conduta mais justa ante essa circunstância dentro do sistema de tributação denominado “regime de caixa”;

— as novas regras legais sobre a tributação de lucros e dividendos, as quais estão consubstanciadas num regime mais complexo do que poderia ter sido baixado, e que exige um maior esforço de interpretação de normas elaboradas com falhas de técnica legislativa;

— as questões envolvidas no uso de cartões em “maquininhas”, que afetam mais os tributos sobre o consumo (ICMS e ISS);

— a questão especialíssima da obrigação de fontes pagadoras de serviços de obras de construção civil, quando o ISS seja devido na fonte;

— as interessantes questões legais em torno de serviços de beneficiamento, fornecimento de equipamentos e industrialização por encomenda;

— a análise do REIDI, isto é, do regime especial de incentivo para o desenvolvimento da infraestrutura, o qual, como todos os incentivos fiscais, é sujeito a polêmicas com o fisco;

— a apresentação da problemática do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), inclusive à luz da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 1.287.019-DF;

— a incidência do ITCMD na transmissão “causa mortis” de bens, em sua efetivação através de processo de inventário do patrimônio do “de cujus”;

— e a debatida questão da contribuição previdenciária relativa a sociedades simples de médicos.

Certamente o conteúdo desta obra vem enriquecer ainda mais a já rica literatura nacional sobre o direito e a prática dos tributos.



Ricardo Mariz de Oliveira

SUMÁRIO

PREFÁCIO	IX
APRESENTAÇÃO.....	XVII
1. CONTABILIZAÇÃO DA PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO EM CASO DE AJUSTE A VALOR JUSTO	1
2. CONTABILIZAÇÃO DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa	21
3. TRIBUTAÇÃO DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÕES.....	39
4. O CONCEITO CONTÁBIL DE RESULTADO NA ANÁLISE CONTRATUAL..	43
5. IMPOSTO DE RENDA LUCRO REAL NA CONSTRUÇÃO CIVIL EM CONTRATO DE LONGO PRAZO	53
6. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRA)	65
7. REFORMA TRIBUTÁRIA: REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS.....	75
8. CREDENCIAMENTO DE ESTABELECIMENTOS A SISTEMA DE PAGAMENTO COM CARTÃO EM “MAQUININHA”: ISSQN E ICMS	87
9. RETENÇÃO NA FONTE DO ISSQN PELO TOMADOR DE SERVIÇO NA EXECUÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.....	103
10. TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE BENEFICIAMENTO, FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS E INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA	117

11. REGIME ESPECIAL DE INCENTIVO PARA O DESENVOLVIMENTO DA INFRAESTRUTURA — (REIDI)	133
12. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) NO ICMS: ANÁLISE DO RE 1287019/DF	149
13. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS NO PROCESSO DE INVENTÁRIO	167
14. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA SOCIEDADE SIMPLES CONSTITUÍDA POR MÉDICOS.....	183
REFERÊNCIAS.....	191

