

Subvenção: Natureza jurídica e a jurisprudência do STJ

Robson Maia Lins

Doutor e professor PUC/SP

- A pergunta: Incentivos fiscais de ICMS (créditos presumidos) são subvenções para custeio? São subvenções para investimentos? São doações?
- Consequências da resposta:
- Custeio: incidência de PIS/Cofins/IRPJ e CSLL
- Investimentos: não incidência de PIS/Cofins/IRPJ e CSLL
- Doação: não incidência de PIS/Cofins/IRPJ e CSLL

- As concessões de incentivos fiscais pelos Estados:
- - A política de desenvolvimento regional (art. 151, I, CF)
- Confaz;
- Lei específica (art. 150, § 6º, CF)
- Fiscalização interna e externa (CF, art. 70, e LRF, art. 14)

- **Questões postas:**

- 1º) Há requisitos mínimos para a legislações estaduais estabelecem que é subvenções para investimentos ou para investimentos?
- 2º) Esses requisitos devem ser examinados no nível legislativo? ou no nível de elementos (a legislação estaria correta e os requisitos em nível fático não estariam cumpridos)?
- 3º) Esses requisitos devem ser examinados pelos Fiscos dos Estados e/ou pelo Fisco da União?
- 4º) as doações

- O Tratamento do tema em nível legislativo:
- - Lei nº 4.506/1964:
- Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
 - I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
 - II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
 - III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
 - **IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.**

- O Tratamento do tema em nível legislativo:
- - Lei nº 6.404/1976, art. 182, §1º, “d”, revogado pela lei nº 11.638/2007, previa as subvenções e as doações seriam classificadas como “reserva de capital”.
- - Leis 11.638/2007 e 12.973/2014

- O Tratamento do tema em nível legislativo:
- - Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 38, §2º:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

§ 2º - As **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, **e as doações**, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- Idêntica redação constante do art. 18 da Lei 11.941.
- Não é só a nova implantação de empreendimento que caracteriza a subvenção como para investimento, **a ampliação e a expansão da atividade assim também se enquadram**, tampouco há a exigência de que a totalidade dos valores repassados sejam empregados em investimento;

Parecer CST nº 112/1978: Requisitos mínimos para que a subvenção seja caracterizada como de investimento:

1º) Intenção do Estado em fazer o repasse:

2º) Efetiva aplicação do capital nas atividades da empresa:

- sem distribuição aos sócios;

- o tempo do investimento;

- o *quantum*;

- o restabelecimentos ao patamar anterior: (as crises?)

3º) O beneficiário deve ser também o titular do empreendimento econômico.

- A PGFN e as DRJ's

POSICIONAMENTO DA DRJ E DA PGFN

- alegam que para a configuração de subvenção para investimento é necessária a observância da aplicação da totalidade dos valores repassados à beneficiária em expansão ou implantação de empreendimentos econômicos:

“Em síntese, nos termos do Parecer 112/78, a dedutibilidade da subvenção fica condicionada a que a totalidade dos valores repassados à beneficiária sejam por ela aplicados na expansão ou implantação de empreendimentos econômicos. (...)” (fls. 441 - item 10 do Voto Vencedor do Acórdão)

- **STJ, Primeira Turma:**

PRECEDENTE DO STJ (AgRg nos EResp nº 1.227.519-RS, 1ª Turma, de 07/04/2015) (1/2)

- Discussão acerca do Crédito Presumido de ICMS concedido pelo RS e sua tributação pelo IRPJ e a CSLL

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Recurso especial que discute a possibilidade, ou não, de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A Primeira Turma, recentemente, por ocasião do julgamento do Resp 1.210.941/RS, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe14/ 11/2014, ao decidir pela impossibilidade de inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posicionou-se no sentido de que **esse benefício fiscal não deve ser caracterizado como lucro da pessoa jurídica, mas, sim, como incentivo estatal para que a atividade do contribuinte seja melhor desempenhada e, por isso, não pode justificar a imposição de outros tributos, sob pena de mitigar ou até mesmo esvaziar a benesse concedida. Esse entendimento, *mutatis mutandis*, também deve ser aplicado ao crédito presumido de ICMS, já que constitui benefício fiscal de mesma natureza.**

PRECEDENTE DO STJ (AgRg nos EResp nº 1.227.519-RS, **1ª Turma**, de 07/04/2015) (2/2)

- Discussão acerca do Crédito Presumido de ICMS concedido pelo RS e sua tributação pelo IRPJ e a CSLL

(...) 4. No caso dos autos, com o objetivo de fomentar a atividade da recorrente em seu território, o ente tributante, devidamente autorizado pelo Confaz (Convênio ICMS ICMS 94/93), renunciou de parte de sua receita de ICMS, mediante concessão de crédito presumido desse imposto, no valor correspondente às despesas que a contribuinte possui com o frete decorrente das aquisições de aço. E é exatamente sobre essa renúncia fiscal que a Fazenda Nacional quer fazer incidir o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

5. Tem-se, portanto, que, em verdade, a União busca tomar para si parte da receita, não do contribuinte, mas, sim, do Estado do Rio Grande do Sul e que fora renunciada em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação. Reconhecida a origem estatal dos valores relativos ao crédito presumido, sobre eles deve ser reconhecida a imunidade de que trata o art. 150, VI, a, da Constituição Federal.

6. Agravo regimental não provido.

- STJ- 2ª Turma: AgRg no REsp 1448693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe 12/08/2014).
- **AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS**
- **PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE**
- **RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**
- **SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSSIBILIDADE.**
- **1.** No julgamento dos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido **de IPI**" como "**receita operacional**" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- **2.** Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "**despesa**" o valor pago a título **de IPI** e, por consequência lógica, a inclusão como "**receita operacional**" do crédito presumido do IPI. *Mutatis mutandis* , a mesma lógica é aplicável ao crédito presumido de ICMS.

- STJ- 2ª Turma: AgRg no REsp 1448693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe 12/08/2014).
- **3.** Os valores relativos ao crédito presumido do ICMS, por serem "ressarcimentos de custos" integram a receita bruta consoante o art. 44, III, da Lei n. 4.506.54 (recuperações ou devoluções de custos).
- **4.** A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais", muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao uso dos créditos adquiridos, e, **portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL**. Precedentes: REsp. n. 859.322 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.09.2010; AgRg no REsp. n. 1.266.868 - PR , Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 04.04.2013.
- **5.** Agravo regimental não provido

- Análise da jurisprudência do STJ:
- Caberá à 1ª Sessão julgar a matéria em divergência (unificar legislação federal)
- Questões:
 - 1) Incentivos fiscais de 27 Estados, cada um com requisitos próprios;
 - 2) Não há decisão em recurso repetitivo;
 - 3) dificuldade de a matéria ser decidida sem ingresso em fundamentos constitucionais;
 - 4) STF dará a palavra final.

- Síntese:
- Subvenções para investimento e custeio: e as doações?
- Os “defeitos” nas leis estaduais que concedem créditos presumidos:
 - Fisco Estadual?
 - Fisco Federal?
 - Ambos? E os convênios da União com os Estados?

STJ:

STF: ADPF urgente!

Arbitramento de lucros realizado pelo Fisco – Questões Atuais

*Julia de Menezes Nogueira
Mestre e Doutora - PUC/SP*

Constituição Federal

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

III – renda e proventos de qualquer natureza;

...

§2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Código Tributário Nacional

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.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Código Tributário Nacional

- Possíveis bases de cálculo

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, *real*, *arbitrado* ou *presumido*, da renda ou dos proventos tributáveis.

Código Tributário Nacional

- Conceito de tributo

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

- **Duplo** requisito de admissibilidade do arbitramento:
 - (i) Que o contribuinte tenha deixado de prestar declarações ou esclarecimentos, não tenha expedido os documentos a que esteja obrigado ou, em que pesem a realização de declarações ou esclarecimentos e a expedição de documentos exigidos em lei, estes não mereçam fé;
 - (ii) Que tal inobservância ao dever de colaboração do contribuinte implique **total impossibilidade de mensuração do fato jurídico tributário.**

- Regra válida inicialmente – arbitramento do lucro era competência exclusiva do Fisco (art. 41 da Lei 8.383/91)
- Revogação desta regra (art. 21 da Lei 8.541/92) – caso fortuito e força maior – a pessoa jurídica pode calcular o imposto sobre a renda mensal com base no lucro arbitrado.
- Hoje (Lei 8.981/95) – as mesmas regras aplicáveis para o Fisco são aplicáveis para o contribuinte, se este conhecer e puder comprovar o montante de sua receita bruta – exigência é de que a escrituração não exista ou seja imprestável.

- Receita Bruta conhecida – aplicação do percentual previsto para a atividade na sistemática do Lucro Presumido, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/95).

ex.: no arbitramento de lucro de empresa comercial ou industrial será aplicado o percentual de 9,6% sobre a receita bruta, que corresponde a 8% mais 20% de 8%

- Receita Bruta não-conhecida – Lucro arbitrado é determinado através de procedimento de ofício – 8 alternativas (art. 51 da Lei nº 8.981/95)

ex.: lucro real do último período em que a empresa manteve escrituração, soma dos ativos, patrimônio líquido, compras de mercadorias, folha de pagamentos, valor de aluguel, etc..

- Em qualquer caso – ao lucro arbitrado são adicionados ganhos de capital e demais receitas e rendimentos

- Receita Bruta não-conhecida – Lucro arbitrado é determinado através de procedimento de ofício – 8 alternativas (art. 51 da Lei nº 8.981/95)

ex.: lucro real do último período em que a empresa manteve escrituração, soma dos ativos, patrimônio líquido, compras de mercadorias, folha de pagamentos, valor de aluguel, etc..

- Em qualquer caso – ao lucro arbitrado são adicionados ganhos de capital e demais receitas e rendimentos

- Estará autorizado o arbitramento de lucros na hipótese de:

I - o contribuinte, **obrigado à tributação com base no lucro real**, não manter **escrituração na forma das leis comerciais e fiscais** ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar **evidentes indícios de fraude ou contiver vícios**, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a **efetiva movimentação financeira**, inclusive a bancária;
- ou
- b) **determinar o lucro real**;

III - o contribuinte, **não obrigado à tributação com base no lucro real**, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

(IN RFB 1.515/14 – Art. 130)

- Continuação:

IV - o contribuinte **optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;**

V - o **comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira** deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 (deverá **escriturar os seus livros comerciais** de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano);

VI - o contribuinte **não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas**, livro **Razão** ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no **Diário**;

VII - o contribuinte **não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária as informações necessárias para gerar o FCONT por meio do Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o FCONT de que trata a Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao RTT;**

VIII - o contribuinte **não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária a ECF.**
(IN RFB 1.515/14)

- Arbitramento – **Dever** do Fisco se
 - O contribuinte não mantiver escrituração contábil mínima necessária à determinação do lucro com base no regime tributário utilizado (Lucro Real ou Lucro Presumido).
 - **Inadmissível** e vedado se
 - Ainda que identificado o descumprimento de obrigações acessórias ou a adoção indevida do regime do Lucro Presumido, for **viável a reconstituição do lucro apurado de acordo com o regime utilizado pelo contribuinte.**

- **Opção indevida pelo Lucro Presumido (Acórdão CARF outubro 2016)**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008
AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento ou o Termo de Responsabilidade tributária, descabe a alegação de nulidade. LUCRO PRESUMIDO. LIMITE LEGAL. No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que auferir receita total superior ao valor estabelecido na legislação está obrigada a optar pelo lucro real apenas no ano-calendário seguinte. No ano em que tal regra não foi obedecida pelo fiscal, cancela-se o lançamento. **OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. Se a pessoa jurídica optou indevidamente pelo lucro presumido, mas possui escrituração regular, a base para o lançamento de ofício do IRPJ deve ser o lucro obtido por meio das demonstrações contábeis apresentadas. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. DESNECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. A aplicação do arbitramento é medida extrema, que só deve ser utilizada como último recurso, por impossibilidade absoluta de apuração do lucro real.**

(CARF - Primeira Seção - QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA - RECURSO:
RECURSO VOLUNTARIO - MATÉRIA: IRPJ, CSLL - ACÓRDÃO: 1401-001.746)

- **Falta de apresentação de livros e escrituração (Acórdão CARF maio 2016)**

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO. **Correta a apuração do resultado por arbitramento quanto o sujeito passivo não apresenta os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ainda que reiteradamente intimado a fazê-lo. LUCRO ARBITRADO. MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO. *A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. (Súmula CARF nº 96).* MULTA QUALIFICADA. USO DE INTERPOSTAS PESSOAS. INAPLICABILIDADE. É incabível a multa qualificada quando não demonstrada a utilização de interpostas pessoas, fato esse utilizado como motivação para a penalidade. Ademais, mesmo que o fato tivesse ocorrido, a exasperação não se justificaria no presente caso pela inexistência de vínculo como o fato gerador.**

(CARF - Primeira Seção, QUARTA CAMARA - SEGUNDA TURMA, RECURSO: RECURSO VOLUNTARIO - MATÉRIA: IRPJ, COFINS, PIS, CSLL, ACÓRDÃO: 1402-002.178)

- **Falta de apresentação de livros e escrituração (Acórdão CARF março 2016)**

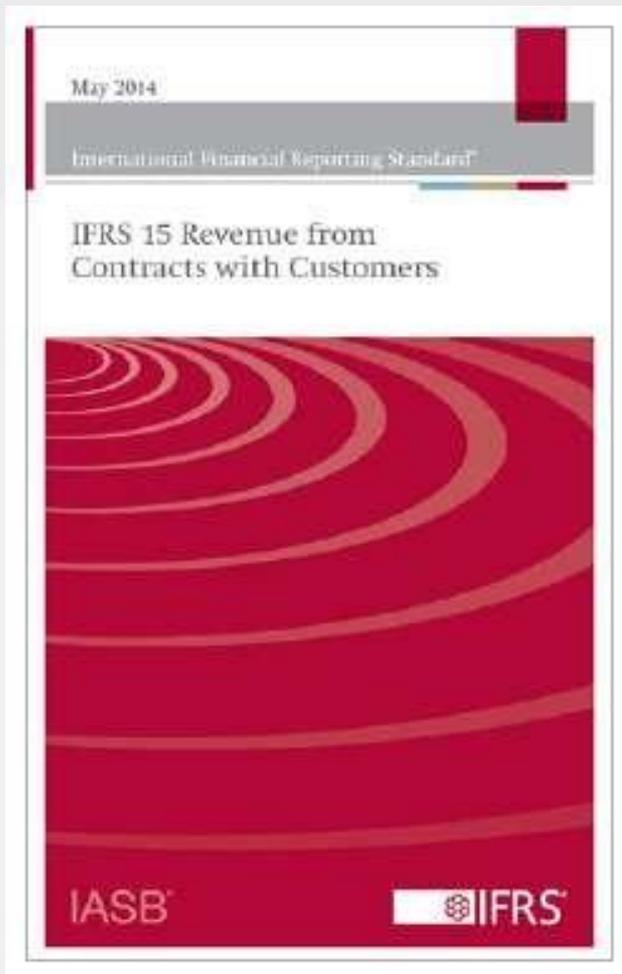
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 PROVA. ALEGAÇÕES DE MÚTUO, APLICAÇÕES FINANCEIRAS E TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS. Exclui-se da base tributável apenas depósito cujo estorno está comprovado em extrato bancário, rejeitando-se alegações incomprovadas ou vinculadas, apenas, a contratações em termos gerais, dissociadas de comprovantes coincidentes e datas e valores, mormente se nenhum livro contábil ou fiscal foi apresentado pelo sujeito passivo. **ARBITRAMENTO. CABIMENTO. Correto o arbitramento procedido pela Autoridade Fiscal quando o contribuinte, optante pelo regime do Lucro Presumido, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou, alternativamente Livro Caixa, no qual esteja registrada toda sua movimentação financeira, inclusive bancária. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. NÃO CABIMENTO. Se a fiscalizada não se queda inteiramente inerte quanto ao atendimento às solicitações da fiscalização, tendo entregue parte dos elementos solicitados e suas omissões foram inteiramente supridas pela autoridade fiscal mediante a aplicação da legislação pertinente (Requisição de Movimentação Financeira diretamente às instituições financeiras, em face da não apresentação de extratos; e arbitramento do lucro pela não apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais), deve ser cancelado o agravamento da multa de ofício.**

(CARF – Primeira Seção - TERCEIRA CAMARA - SEGUNDA TURMA, RECURSO VOLUNTARIO MATÉRIA: IRPJ, COFINS, PIS, CSLL, ACÓRDÃO: 1302-001.805)

O conceito de receitas no IRFS 15: Implicações tributárias

Ahmed Sameer El Khatib

Mestre e doutorando PUC/SP



- 1) Definição de Receita
- 2) IFRS 15: Cinco etapas fundamentais
- 3) Implicações Tributárias pós IFRS e CPC 47
- 4) Considerações Finais



“Receita é a expressão monetária, validada pelo **mercado**, do agregado de **bens e serviços** da entidade, em sentido amplo e que provoca um **acréscimo concomitante no ativo e patrimônio líquido...**”



Uma receita será reconhecida quando os seus produtos e serviços são **transferidos** para outra entidade. Assim, adota-se a essência econômica da **transferência do controle** em vez da figura jurídica da posse do bem respectivo.



“Uma receita deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa.”

O valor de troca deve representar:

- O equivalente a caixa;
- O valor presente dos direitos monetários a serem recebidos em consequência da transação.

Analizando-se o CPC 00 – “Estrutura Conceitual”, quando se fala em receita, fala-se em ***“aumento de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais”***.

Primeiras questões envolvendo a IFRS 15

O que pretendemos informar quando nos debruçamos sobre o reconhecimento de receitas?

- **O que é receita?**
- **Quando é razoável reconhecer uma receita?**
- **Qual o valor que se deve reconhecer uma receita?**

IFRS 15: Cinco etapas fundamentais

A IFRS 15 estabelece uma abordagem abrangente para se determinar quando uma receita deve ser reconhecida e por qual montante deve ser reconhecida.

5 passos para o reconhecimento e mensuração:

- 1) Identificação de contrato(s) com um cliente
- 2) Identificação das obrigações contratuais de desempenho
- 3) Determinação do preço da transação
- 4) Alocação do preço da transação às obrigações contratuais de desempenho
- 5) Reconhecimento da receita quando (ou à medida que) a entidade satisfaz suas obrigações de desempenho

Passo 01: Identificação do Contrato

- O que é um contrato?
 - Um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis (*enforceable*)
- O que é um cliente?
 - A parte que entrou em contrato com uma entidade para obter bens ou serviços que são o 'produto' das atividades ordinárias dessa entidade em troca de uma contrapartida.
- Para ser reconhecido, um contrato deve:
 - Estar aprovado pelas partes
 - Ser possível identificar os direitos de cada parte sobre o produto ou serviço
 - Ser possível identificar as condições de pagamento
 - Ter substância comercial (i.e. Espera-se que riscos, prazos ou volumes dos fluxos de caixa da entidade sejam modificados por conta do contrato)
 - Ser **provável** que a entidade receberá uma contrapartida como troca dos bens e serviços transferidos ao cliente.

Passo 02: Obrigações de Desempenho

- A identificação das obrigações contratuais de desempenho é um passo fundamental, pois dentro de um único contrato (ou pacote de contratos combinados), a obrigação da entidade vendedora pode se resumir à entrega de um único produto ou serviço.
- Nesse contexto, a IFRS 15 estabelece que, no nascimento do contrato, a entidade deve avaliar se as promessas de entrega de produtos ou serviços configuram-se em compromisso de transferir ao cliente um bem ou serviço (ou um pacote de bens ou serviços) distinto.

Passo 03: Determinação do Preço

- O preço (ou a contrapartida) de um contrato pode variar pela existência de descontos, rebates, reembolsos, créditos, concessões, incentivos, bônus por performance, penalidades e outros itens similares.
- Também poderá variar por parcela contingente (que dependa de eventos futuros)
- Variabilidade pode estar expressa no contrato, ser prática usual do mercado ou mesmo indicações de que a entidade pretende oferecer algum abatimento no preço para o cliente.

Passo 04: Alocação do Preço às Obrigações de Desempenho

Princípio geral (IFRS 15.73)

➤ *The objective when allocating the transaction price is for an entity to **allocate the transaction price to each performance obligation** (or distinct good or service) in an amount that depicts the amount of consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for transferring the promised goods or services to the customer.*

➤ Ou seja, aloca-se o preço a cada obrigação de desempenho de forma a refletir a contrapartida que se espera ter direito pela transferência dos bens ou serviços prometidos no contrato.

Passo 05: Reconhecimento da Receita

Em um
ponto no
tempo

Receita é reconhecida no momento em que o cliente obtém controle do ativo prometido. Indicadores de controles incluem:

- Direito de receber o pagamento
- Título legal de propriedade
- Posse física
- Riscos e benefícios da propriedade
- Aceitação do cliente

Ao longo
de um
período

A receita é reconhecida através da medição do progresso em direção à satisfação completa da obrigação de desempenho.

Impactos Tributários pós IFRS

No que diz respeito às normas de contabilidade, a Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei 12.973/14 a dividiu em quatro grandes blocos, quais sejam:

- 1) normas internacionais que correspondiam a **diferenças temporárias** entre contabilidade e tributação e que passaram da categoria de “**temporárias**” para “**permanentes**”, isto é, as diferenças continuam existindo – como é o caso de avaliação a valor justo;
- 2) as normas que ainda seriam emitidas teriam as mesmas diferenças, já que entrariam em vigor, entretanto, até que haja correspondente norma tributária, não surtirão efeitos para fins fiscais;
- 3) normas que anteriormente não eram aceitas fiscalmente, passaram a ser aceitas e agora estão previstas de forma explícita na Lei nº 12.973/14, como é o caso do conceito e dimensionamento inicial do *goodwill*; e, por fim,
- 4) normas que foram emitidas após a vigência da Lei nº 11.638/2007, não foram mencionadas na Lei como beneficiárias de um tratamento ou outro, mas que, no entendimento da doutrina, passaram a ter efeito tributário – por não terem sido mencionadas, tais normas contábeis foram recepcionadas pela nova legislação tributária.

Impactos Tributários pós IFRS

- Com a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, a legislação tributária passou a dar tratamento específico para os efeitos decorrentes da adoção das novas práticas contábeis previstas na Lei Societária, extinguindo assim o RTT e a necessidade de controle dos registros contábeis conforme métodos e práticas vigentes anteriormente a 31/12/2007, extinguindo também o FCONT.
- Neste contexto, a IN RFB nº 1.575/2015 ampliou a sistemática de controle por subcontas, facultando aos contribuintes a evidenciação das diferenças entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal por meio da utilização de duas subcontas.
- Criação do GT Contábil (RFB e CPC)

Considerações Finais

- Momento do Reconhecimento.
- Transferência do Controle.
- Diferentes competências tributárias sobre o consumo: IPI, ICMS, ISS, IOF.
- Relação entre a contabilidade (CPC 47) e legislações tributárias estadual e municipal.
- Preço da transação (CPC 47, § 47) x Responsabilidade tributária (artigo 121 CTN).

Obrigado!

Ahmed Sameer El Khatib

akhatib@prefeitura.sp.gov.br

Os conceitos de renda e de disponibilidade do art. 43 do CTN

Luís Cesar Souza de Queiroz

Doutor PUC/SP

Procurador Regional República RJ

É oportuno citar a seguinte passagem do voto do **Ministro Cezar Peluso** no julgamento do **RE 208526** pelo Plenário do STF:

“Embora a existência de um ‘conceito constitucional de renda’ seja deveras controversa, divergindo, a respeito das notas que o caracterizariam, teorias de renda-produto, de renda-acrécimo e concepções legalistas de renda,⁴ estou em que nenhuma delas merecerá crédito, se não reverenciar idéia de que

“as palavras são utilizadas na Constituição com o fim de transmitir uma mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito, mesmo sendo um conceito do tipo indeterminado⁵ (...). Contudo, se existe um conceito, há características definitórias que informam seus limites, que permite identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos.”⁶

Parece-me indiscutível, portanto, que os sentidos lícitamente atribuíveis à expressão “renda” são limitados,⁷ não podendo transpor aquilo que se denomina o “conteúdo semântico mínimo”,⁸ cuja ideia norteou, aliás, o julgamento do RE 346.084-PR, a respeito da ampliação da base de cálculo da COFINS mediante manipulação do conceito de faturamento.“

Renda é o acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza), informado pela obtenção de produto, pela ocorrência de fluxo de riqueza ou pelo simples aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma **fonte permanente**, que decorre ou não de uma **fonte produtiva**, que não necessariamente está **realizado**, que não necessariamente está **separado**, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária ou em espécie.

Proposta de definição do **conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”** como base tributável:

*Renda e proventos de qualquer natureza (ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o **acréscimo de valor patrimonial**, informado pela obtenção de produto, pela ocorrência de fluxo de riqueza ou pelo simples aumento no valor do patrimônio, apurado, **em certo período de tempo**, a partir da **combinação** de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (**fatos-acréscimos**) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (**fatos-decréscimos**).*

* **STJ (REsp 851677, 1ª T, 2006) e STF (RE 208526, Pleno, 2014)**

- **A relação entre a Constituição, a norma complementar e a norma ordinária relativas ao imposto sobre a renda**

1) CRFB → LC (CTN) → LO

2) CRFB → LO

Conceito de Renda no art. 43 do CTN:

a) “**renda**” – inciso I do art. 43 = “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” = Teoria da Renda-Produto (**RGS**)

e

b) “**proventos de qualquer natureza**” – inciso II do art. 43 = “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” = Teoria da Renda-Acréscimo (p/ **RGS** é “Acréscimo-não-Renda” e p/ **M.Carv** é “atividade ilícita/ñ comprovável”);

OU

O sentido conforme a Constituição para **Renda** no art. 43 do CTN:

– inciso I (T da Renda-Produto) **+** inciso II (T da Renda-Acréscimo)
= (“renda e proventos de qualquer natureza”)

qualquer acréscimo patrimonial

STF – ADI 2588 – Caso Lucro no Exterior

Voto da Min. Ellen Gracie:

“No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da **disponibilidade econômica** de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a **disponibilidade jurídica** consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo.”

- Os conceitos de *renda* e de *disponibilidade* – econômica e jurídica – do art. 43 do CTN somente podem ser construídos mediante uma adequada interpretação conforme a **Constituição**.

FIM.