

A TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DE SOCIEDADES

*Elidie Palma Bifano*¹

*Ramon Tomazela Santos*²

Sumário: 1. Apresentação do tema. 2. Tributação conjunta de sociedade: razões de sua adoção; 2.1. Fundamentos; 2.2. Conceito de grupo econômico; 2.2.1. Generalidades; 2.2.2. No Brasil. 3. Tributação conjunta; 3.1. No Brasil: Decreto-Lei n. 1598; 3.1.1. Generalidades; 3.1.2. Requisitos da tributação conjunta: a opção pela tributação conjunta e seu término; 3.1.3. Responsabilidade e repartição do Imposto. 3.2. A tributação consolidada da renda no direito comparado. 4. Possibilidades de introdução da tributação conjunta no Brasil; 4.1. Necessidade e facilidades de adoção da tributação conjunta; 4.1.1. Necessidade de implantação; 4.1.2. Facilidades para implantação; 4.2. Principais dificuldades; 4.2.1. Grupo econômico vs personalidade jurídica; 4.2.2. A consolidação de bases de cálculo tributáveis de diferentes sociedades. 5. Vantagens da tributação conjunta; 5.1. Neutralidade em matéria tributária; 5.2. Eficiência em matéria tributária; 5.3. Inserção na modernidade tributária; 5.4. Abandono do planejamento abusivo; 5.5. Permissão para compensar prejuízos fiscais intragrupo; 5.6. Redução dos impactos das regras de distribuição disfarçada de

1. Bacharel pela Faculdade de Direito da USP, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo – FGV e nos Cursos de Especialização da Faculdade de Direito da PUC/SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e da Escola de Direito do CEU – IICS. Advogada em São Paulo.

2. Bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Master of Laws (LL.M.) em tributação internacional na Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien - WU), Áustria. Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor convidado em cursos de pós-graduação. Advogado em São Paulo.

lucros (DDL); 5.7. Redução dos custos de conformidade e custos administrativos (“compliance”); 5.8. Mitigação dos problemas gerados pela adoção do IFRS nos balanços individuais. 6. Conclusão.

1. Apresentação do tema

A tributação conjunta, pelo Imposto sobre a Renda de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico, é instituto adotado em diversos países do mundo, variando, contudo, as condições para tanto necessárias de país para país. O conceito de grupo, para tal finalidade, também é variável, podendo ser aquele assim organizado consoante normas legais aplicáveis, o grupo de direito, bem como aquele que nasce por vínculos societários comuns sem, porém, atender qualquer normatização específica, são os grupos de fato.

A tributação conjunta, como se observará, é via de regra, uma opção do grupo e pode vigorar por prazos diferentes a depender das diversas legislações, ou seja, por um ou mais períodos-base de tributação. A interrupção da aplicação do regime pode estar associada a eventos variáveis, desde a alteração nos critérios que permitem o seu uso, passando pela perda de interesse por essa modalidade de tributação, até alterações estruturais no grupo, tudo a depender da legislação do país que a adota.

O Brasil já teve uma legislação³ que permitia a prática da tributação em conjunto das empresas de um mesmo grupo econômico, como adiante se verá, o que à época foi festejado por muitos, contribuintes e estudiosos, dadas as vantagens que dessa metodologia de tributação advêm, o que se pode facilmente inferir do exame das normas que regulam a matéria nos países que incorporaram regras de tributação conjunta das sociedades que integram um mesmo grupo econômico. Entretanto, no caso brasileiro, essas regras nunca chegaram a ser aplicadas, tendo sido revogadas exatamente um ano após

3. Decreto-Lei n. 1598, de 15.12.1977.

sua introdução, sob a alegação de que “*durante os trabalhos de regulamentação da matéria evidenciaram-se dificuldades intransponíveis que fatalmente tumultuariam o sistema fiscal e inviabilizariam, na prática, a tributação pela unidade econômica - em oposição à jurídica - recomendando-se, por conseguinte, a revogação dos dispositivos que a autorizavam.*”⁴

Aos autores deste pequeno estudo, parece oportuno trazer o tema para debate no XV Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET, por duas diferentes razões:

- (i) o próprio tema do Congresso, “*30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*”, o qual envolve uma reflexão crítica sobre o sistema tributário, seus reflexos para a sociedade e para a economia, ganhos e perdas de sua aplicação; e
- (ii) a acalorada discussão que, hoje, se processa sobre mudanças no sistema tributário, algumas radicais, outras menos complexas.

De outro lado, compõem-se os autores no sentido de que, possivelmente, apenas ajustes nas normas vigentes dos tributos previstos na Constituição Federal podem significar ganhos relevantes em matéria de justiça e simplificação dos critérios de tributação, como é o caso da tributação conjunta pelo Imposto sobre a Renda das sociedades que integram um mesmo grupo econômico. É o que se passa a analisar.

2. Tributação conjunta de sociedade: razões de sua adoção

2.1 Fundamentos

A tributação conjunta de sociedades sustenta-se em dois pilares básicos: (i) o conceito de grupo de sociedades e (ii) a

4. Exposição de Motivos do Decreto-Lei n. 1648, de 18.12.1978, in Coleção de Anais da Câmara de Deputados, 10.03.1979, Diários da Câmara dos Deputados, in www.imagem.camara.gov.br

consolidação de bases de cálculo tributáveis de diferentes sociedades que se encontram sob controle comum.

O grupo de sociedades é instituto próprio do Direito Privado -Empresarial, regulado de diferentes formas pelos diversos países, e que na hipótese de tributação conjunta é utilizado para gerar efeitos tributários, como adiante se examinará. Neste estudo, toma-se, para fins de análise, o conceito de grupo de sociedades contido no sistema jurídico brasileiro, Lei n. 6404, de 15.12.1976, Lei das Sociedades por Ações, aqui também lei societária.

No que tange à consolidação das bases tributáveis das diversas sociedades que compõem o grupo de sociedades, ela implica desconsiderar a personalidade jurídica de cada entidade, critério que, salvo raras exceções, orienta a tributação da pessoa jurídica na maior parte dos países, no mundo ocidental, inclusive no Brasil. Essa mudança radical, cabe reconhecer, leva ao uso de um critério puramente econômico, os resultados tributáveis gerados pelo grupo, em detrimento da entidade jurídica individualmente considerada. Tomar a base tributável do grupo econômico como se fora auferida por um único contribuinte significa atribuir a essa consolidação a característica de uma unidade econômica de produção, cujos resultados somente podem ser refletidos na controladora do grupo.

2.2 Conceito de grupo econômico

2.2.1 Generalidades

De acordo com Piera Filippi⁵, a doutrina costuma qualificar o grupo de empresas como um conjunto de sociedades, formalmente autônomas e independentes uma da outra, mas sujeitas a uma direção única. Completa afirmando que todas

5. La renta de los grupos de empresas multinacionales, in *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp.595-605.

essas sociedades estão, na realidade, sob a influência dominante, direção, de uma única sociedade, a “matriz”, a qual, direta ou indiretamente, controla a atividade empresarial de todas elas, segundo um único modelo, objetivando fins econômicos comuns a todas essas sociedades. Conclui que a noção de grupo de sociedades é econômica e indica uma pluralidade de sujeitos que atuam em função de um objetivo econômico.

Prossegue a mesma autora apontando vantagens para o grupo, assim esclarecendo que ele permite flexibilidade estrutural e delimitação de riscos para os investidores, já que possibilita identificar o destino dos recursos aportados, bem como o momento para aumentar, liquidar ou incorporar investimentos, uma vez que tudo isto pode ser visto através do grupo e não de cada sociedade que não pode capturar o todo sem romper o véu da personalidade jurídica. Além disso, o grupo permite “alavancagem financeira”, minimizando riscos e permitindo dimensionar os recursos de fato necessários ao desenvolvimento do negócio, associada à direção unitária, de tal forma que os vários centros operativos estejam submetidos à orientação comum.

Na atualidade observa-se um crescente fortalecimento do grupo econômico em grande parte, a nosso ver, devido ao fenômeno da globalização em que a entidade individual alocada nas várias jurisdições perde força para o conglomerado que atua de forma organizada e voltada a resultados consolidados, independentemente dos países onde estão sediadas, as várias partes (entidades) que o compõem. Nesse contexto o grupo sempre tem a mesma conformação, uma controladora de onde emanam as orientações e suas controladas que operam de acordo com tais determinações.

O grupo econômico é um facilitador dos negócios, uma vez que a aproximação dos povos permitiu a criação de uma cultura similar em todas as partes, o que exige uma constante renovação de modelos e de matrizes, necessidade que a atuação em grupo muito facilita seja atendida. Além disso, por força da internacionalização e da busca de novos negócios, observa-se um crescente movimento de concentração empresarial,

especialmente porque grandes conglomerados desfrutam de melhores condições materiais, financeiras e pessoais para ganhar mais e mais espaço em novos mercados. Só o grupo de empresas consegue, hoje, ganhar esta batalha.

É certo que a maior parte dos países, hoje, tem legislado o conceito de grupo econômico, seja por normas de natureza societária e econômica próprias, seja em temas específicos voltados a sua responsabilidade e tributação.

2.2.2 No Brasil

O fenômeno do grupo econômico é colhido, no Brasil, por diversas legislações com a finalidade de proteger direitos individuais ou coletivos. De pronto é de se destacar que eles se organizam sob duas diferentes condições: (i) conjunto de empresas que se relacionam e conectam por elementos de fato caracterizados pela existência de uma relação de controle, assim entendida a participação societária significativa associada à influência na administração das entidades, ou grupo de fato; e (ii) conjunto de empresas, sob controle comum, que se vinculam por um contrato formalizado nos termos da lei, ou grupo de direito⁶.

A primeira norma a tratar do grupo econômico ou grupo de empresas, no Brasil, foi a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5452, de 01.05.1943, que, em seu art. 2º, parágrafo 2º, ao tratar do conceito de empregador, o amplia, a saber:

“(…)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, *estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.*”

6. Sobre o tema veja-se: BIFANO, Elidie Palma; Bifano, Marcello Palma. “Grupos Econômicos: Aspectos Tributários”. Grupos Econômicos – Pesquisas Tributárias. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Porto Alegre, 2015, pp. 391-424.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O modelo de grupo da CLT insere-se na figura do grupo de fato e tem como pressuposto a proteção ao empregado.

Foi a Lei n. 6404/76 que introduziu o instituto do grupo econômico no cenário brasileiro, diferenciando o que seja grupo de fato do grupo de direito. Assim, de acordo com a Exposição de Motivos da Lei n. 6404/76, até o Capítulo XIX o então Projeto de Lei cuidava das companhias como unidades distintas, mas a partir do Capítulo XX nova realidade era tratada, ou seja, as sociedades coligadas e o grupo de sociedades. Prossegue a Exposição:

“No seu processo de expansão, a grande empresa levou à criação de constelações de sociedades coligadas, controladoras e controladas, ou grupadas – o que reclama normas específicas que definam, no interior desses grupamentos, os direitos das minorias, as responsabilidades dos administradores e as garantias dos credores. Para isso - e em forma tentativa a ser corrigida pelas necessidades que a prática vier a evidenciar – o Projeto distingue duas espécies de relacionamento entre sociedades, quais sejam:

- a) sociedades coligadas, controladoras e controladas, que mantêm entre si relações societárias segundo o regime legal de sociedades isoladas e não se organizam em conjunto, reguladas neste Capítulo;*
- b) sociedades controladoras e controladas que, por convenção levada ao Registro de Comércio, passam a constituir grupos societários com disciplina própria, prevista no Capítulo XXI.”*

Os conceitos de sociedades vinculadas que revestem as condições de coligada, controlada e controladora estão contemplados na lei societária, especificamente no art. 243, com a redação da Lei n. 11941, de 27.05.2009. A principal característica das sociedades coligadas e controladas é serem detidas por outra entidade que sobre elas tem influência ou controle. Essas entidades, como se observará, são tidas pela lei como um grupo econômico ou de empresas sendo que, em certas circunstâncias, devem apresentar demonstrações contábeis consolidadas, a evidenciar que, em seu conjunto, formam uma

única entidade. É o grupo de fato, como descrito na Exposição de Motivos da Lei Societária⁷.

Essas demonstrações financeiras consolidadas (art. 249, Lei n. 6404/76) são muito importantes no mercado de capitais e orientam os investidores em suas compras e vendas de participações das empresas que integram o dito grupo, posto que a fortaleza do grupo é determinante para tais fins, conquanto do ponto de vista jurídico não se faça inversões no consolidado, nem ele tampouco pague dividendos.

O grupo de direito, segunda hipótese de grupo, está tratado na Lei n. 6404/76, nos seguintes termos:

“Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

(...)”

Essa disposição de lei permite concluir que a principal finalidade do grupo de sociedades, com fins lucrativos, é melhor organizar sua atividade econômica, principalmente no que sejam interesses e relações comuns. Dessa forma, as sociedades integrantes do grupo de sociedade contratam como seus esforços serão direcionados para bem cumprir com esse objetivo.

O art. 266, na sequência, dispõe que as relações entre as sociedades integrantes do grupo, bem como a estrutura administrativa

7. Definem-se como demonstrações contábeis consolidadas aquelas resultantes da agregação das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades, das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s) (NBCT 8). Veja-se também Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC n. 36 (R3), de 07.12.2012.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção, contudo cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos. O art. 267 autoriza que o grupo organizado de acordo a Lei n. 6404/76 utilize designação com as palavras “grupo” ou “grupo de sociedade”.

De acordo com a Exposição de Motivos, “o grupo de sociedades é uma forma evoluída de inter-relacionamento de sociedades que, mediante aprovação pelas assembleias gerais de uma “convenção de grupo” dão origem a uma “sociedade de sociedades””. Contudo, alerta:

“No art. 267, o Projeto absteve-se de criar a responsabilidade solidária presumida das sociedades do mesmo grupo, que continuam a ser patrimônios distintos, como unidades diversa de responsabilidade e risco, pois a experiência mostra que o credor, em geral, obtém a proteção dos seus direitos pela via contratual, e exigirá solidariedade quando o desejar. Ademais, tal solidariedade, se estabelecida em lei, transformaria as sociedades grupadas em departamentos da mesma sociedade, descaracterizando o grupo, na sua natureza de associação de sociedades com personalidade e patrimônio distintos.”

A Lei n. 6404/76 veda, em seu art. 245, que os administradores favoreçam sociedade coligada, controladora ou controlada, devendo zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado, respondendo perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com descumprimento dessas condições.

Entretanto, o art. 276 ressalva que operações praticadas nos termos da convenção do grupo afastam esse risco. Comentando esse dispositivo, pondera José Edwaldo Tavares Borba⁸ que “*Implantado o grupo de direito, configura-se apenas um sistema ordenado de comando e integração de proveitos,*

8. TAVARES BORBA, José Edwaldo. *Direito Societário*. 10^a Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 533.

viabilizando-se a subordinação dos interesses de uma ou algumas sociedades aos de outras, prática esta que, sem a existência do grupo estaria vedada pelo art. 245”.

A referência a grupo econômico é muitas vezes utilizada na legislação do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, considerando-se a natureza do vínculo que existe entre entidades sob controle, direto ou indireto, a saber: (i) regras voltadas à distribuição disfarçada de lucros a controladores; (ii) regras de preço de transferência em negócios, dentre outros, entre pessoas jurídicas com vínculos societários; (iii) regras voltadas à subcapitalização de pessoas jurídicas ou sob controle comum; (iv) aplicação da metodologia de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos; (v) tributação em bases universais. Nessas hipóteses, é irrelevante que o grupo seja de fato ou de direito, bastando que se configure a relação de controle ou participação para que a norma incida.

Em matéria previdenciária, a Lei n. 8212, de 24.07.1991, dispõe, em seu art. 30, inciso IX, que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes dessa lei. O grupo econômico, no caso, será o de fato ou de direito.

Sobre o tema, destaque-se que o grupo econômico também foi objeto de manifestação por parte da Secretaria da Receita Federal, hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil, na Instrução Normativa n. 971, de 13.11.2009, arts. 494 e 495, a saber:

“Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias (...)”

A nosso ver, o conteúdo do art. 494 é de aplicação geral, em termos tributários, enquanto o art. 495 é específico para a matéria previdenciária. É relevante destacar que, embora

indevido, é comum ocorrer o redirecionamento de responsabilidade, em matéria tributária, para o grupo econômico,

Por fim, o Código de Defesa do Consumidor, CDC, Lei n. 8078, de 11.09.1990, admite a desconsideração da personalidade jurídica da entidade para atingir o grupo econômico, com o fito de proteger direitos do cidadão.

Examinando a questão do grupo econômico, Ana Araújo⁹ esclarece que a expansão das sociedades conduziu a alterações significativas na sua forma de organização. Assim cita, para exemplificar, o grupo econômico que tomou o lugar da empresa individual apontando, como razões para tanto, a existência de vantagens econômicas, financeiras e jurídicas associadas à constituição de estruturas desse tipo. Conclui que o grupo econômico é figura societária que permite uma gestão mais eficaz e diminui o risco associado à expansão das sociedades. Do ponto de vista financeiro, salienta a possibilidade de se obter grandes massas de capitais e a direção econômica de inúmeras sociedades com um investimento inicial de capital reduzido.

A seguir tratamos da matéria de tributação conjunta ou de tributação de grupos econômicos.

3. Tributação conjunta

3.1 No Brasil: Decreto-Lei n. 1598

3.1.1 Generalidades

Dispunha o Decreto-Lei n. 1598, de 15.12.1977, sob a rubrica “Contribuintes tributados em conjunto”, na redação original de seu art. 2º, depois revogado pelo Decreto-Lei n. 1648, de 18.12.1978, art. 5º:

9. *O Regime de Tributação dos Grupos de Sociedades em Portugal e na União Europeia*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, 2015.

“Art 2º - Duas ou mais sociedades com sede no País podem optar pela tributação em conjunto, desde que satisfaçam aos seguintes requisitos:

I - sejam a sociedade de comando e uma ou mais afiliadas de grupo de sociedades constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; ou .

II - uma controle a outra, ou outras, e a controladora seja titular, direta ou indiretamente, de 80% ou mais do capital com direito a voto da sociedade ou sociedades controladas. .

§ 1º - Somente podem optar pela tributação em conjunto as sociedades cujos exercícios sociais terminem na mesma data, que estejam sujeitas à alíquota geral de 30% e que satisfaçam aos requisitos deste artigo no término do período-base da incidência do imposto anual e no início do exercício financeiro em que o imposto for devido.

§ 2º - Não serão computadas, para efeito de determinar a porcentagem de que trata o item II, as ações com direito a voto em tesouraria, as quotas liberadas de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e, no caso de participação recíproca entre controladas, as ações com direito a voto ou quotas do capital de uma controlada possuídas pela outra.”

A Exposição de Motivos do Decreto-Lei n. 1598, de 15.12.1977, assim esclarecia a adoção desse critério de tributação:

*“4. O Projeto admite, nos arts. 2º a 4º, que diversas sociedades integrantes de grupo – **de direito ou de fato** - apresentem-se, para efeito da tributação do imposto de renda, como um único contribuinte. **O critério da unidade econômica se sobrepõe, nas sociedades tributadas em conjunto, ao da personalidade jurídica.** O novo regime implica o reconhecimento, pela lei fiscal, dos grupos de sociedade regulados pela lei de sociedades por ações.” (grifamos)*

Os aspectos da norma, aqui ressaltados na Exposição de Motivos, deixam entrever, em primeiro lugar, o grupo de sociedades que estaria autorizado a adotar a tributação em conjunto poderia estar formalmente constituído ou não.

Como se observa, o instituto da então novel lei societária serviria, na situação descrita, como elemento diferenciador do tratamento tributário então adotado, sem que se possa

arguir inobservância do princípio da isonomia, pelo menos para as entidades formalmente declaradas como integrantes de grupo econômico nos estritos termos da lei societária. A tributação conjunta das sociedades integradas em grupo econômico implica a desconsideração da figura da entidade, pessoa jurídica, sustentáculo da tributação pelo Imposto sobre a Renda, inclusive princípio limitador da ânsia de tributar.

Em suma, a tributação dos grupos de sociedades, ainda que constituídos na forma da lei societária indica o uso de um critério puramente econômico, unidade econômica de produção, em detrimento da entidade jurídica. Por certo que o abandono do conceito de entidade jurídica, que sempre orientou a tributação da pessoa jurídica no Brasil, significou, à época, mudança radical que, por certo, encontrou muitas restrições à sua implantação.

Já a tributação dos grupos de fato é apenas o uso do critério econômico, uso da unidade econômica de produção em detrimento da entidade jurídica, para figuras que não se integram no art. 265 da Lei n. 6404, portanto são equiparações legais que geram ficções, equiparações essas, à época, com reflexos no âmbito tributário. O que se infere é que, à época, o relevante para introduzir esse modelo de tributação conjunta foi a unidade econômica de produção que se revestiu da condição de instituto jurídico com sua inclusão na Lei n. 6404.

3.1.2 Requisitos da tributação conjunta: a opção pela tributação conjunta e seu término

Conforme acima transcrito, os parágrafos 1º e 2º do art. 2º, do Decreto-Lei n. 1598, traziam requisitos para o ingresso no regime de tributação conjunta, a saber: (i) que as entidades do grupo encerrassem seus exercícios sociais na mesma data¹⁰ e (ii) que os requisitos para usufruir da condição de grupo

10. A norma não falava de “períodos-base de apuração”, visto que à época o período de apuração fiscal não se encerrava em 31.12 de cada ano e o exercício social tinha importância para fins de determinação do período de apuração.

estivessem completados no término do período de incidência do tributo.

Os grupos de sociedades, para fins de tributação conjunta, poderiam ser dissolvidos de acordo com a vontade das entidades envolvidas, determinando esses fatores o início e o término da tributação em conjunto, conforme disposto no hoje revogado art. 3º do Decreto-Lei n. 1598:

“Art 3º - A tributação em conjunto terá início no exercício financeiro em que as sociedades exercerem a opção mediante apresentação, no prazo legal, de declaração de rendimentos firmada por todas as sociedades que formarem o conjunto (art. 2º)

§ 1º - *Exercida a opção, as sociedades continuarão a ser tributadas em conjunto, até que este seja dissolvido, com observância do disposto nos §§ 3º e 4º.*

§ 2º - *O conjunto pode ser acrescido de outra ou outras sociedades que exerçam a opção, firmando a declaração de rendimentos.*

§ 3º - *O conjunto pode ser dissolvido, voltando as sociedades a ser tributadas individualmente:*

a) se sociedade afiliada tributada em conjunto deixar de pertencer ao grupo de sociedades (art. 2º, item I), ou se o grupo de sociedades a que pertençam as afiliadas tributadas em conjunto for acrescido de nova afiliada;

b) se sociedade tributada em conjunto deixar de ser controlada pela outra, nas condições do item II do artigo 2º;

c) a partir do exercício financeiro em que entrar em vigor modificação relevante na legislação que regule a determinação da base de cálculo do imposto (art. 30) e que torne a tributação em conjunto mais onerosa do que a decorrente da aplicação da legislação anterior.

§ 4º - *O conjunto será, ainda, dissolvido a partir do exercício financeiro em que uma das sociedades passe a ser tributada a alíquota diferente de 30%.*

§ 5º - *A partir do terceiro exercício financeiro em que forem tributadas em conjunto, as sociedades poderão dissolvê-lo mediante notificação na declaração de rendimentos, voltando a ser tributadas em separado no exercício subsequente.*

§ 6º - *Nos casos dos §§ 3º a 5º, uma ou mais das sociedades do grupo dissolvido, acrescidas ou não de outra ou outras*

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

sociedades, poderão, nos termos deste artigo e satisfeitos os requisitos do artigo 2º, exercer opção para formação de novo conjunto” (grifamos)

As hipóteses de dissolução do grupo de sociedades tributado em conjunto originam-se, como regra, de reestruturações societárias, à exceção do disposto na letra c do parágrafo 3º, do art. 3º, que se coaduna com o espírito de opção que orienta a tributação conjunta, pois autoriza o grupo a se desfazer se ocorrer modificação relevante na legislação que torne a tributação em conjunto mais onerosa do que a decorrente da aplicação da legislação anterior.

3.1.3 Responsabilidade e repartição do Imposto

No que tange à responsabilidade pelo tributo e pelas correspondentes obrigações acessórias, o art. 4º do Decreto-Lei n. 1598, atualmente revogado, apontava para a solidariedade entre as empresas do grupo, o que parece razoável, sem, porém, desobrigar cada entidade, individualmente, pelas obrigações acessórias correspondentes aos seus resultados. Veja-se:

“Art 4º - As sociedades tributadas em conjunto são solidariamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações principais e acessórias, inclusive as relativas à determinação da base de cálculo, à apresentação da declaração de rendimentos e ao pagamento das multas, juros de mora e correção monetária decorrentes do descumprimento dessas obrigações.

§ 1º - O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade de cada sociedade pelas obrigações acessórias relativas à determinação de seus resultados, como se fosse contribuinte individual (art. 8º, § 1º), bem como à prestação de informação e declaração na forma **dos atos normativos expedidos pelo Ministério da Fazenda.** .

§ 2º - **A repartição do imposto entre as sociedades tributadas em conjunto, se não for regulada na convenção de grupo, obedecerá a critérios equitativos para os sócios minoritários de cada sociedade, e somente com a aprovação da maioria desses sócios poderá ser atribuído a uma sociedade ônus superior ao que estaria sujeita se fosse tributada como contribuinte individual.**

§ 3º - O domicílio das sociedades tributadas em conjunto será o da sede da sociedade de comando ou controladora, sem prejuízo do domicílio tributário de cada uma das sociedades com relação às suas obrigações tributárias e às mutações do seu patrimônio. (grifamos)

O interessante é que o encargo de cada entidade, no que tange ao tributo devido e pago pela controladora, poderia ser rateado entre as integrantes do grupo na forma da convenção que constitui o grupo ou por qualquer outro critério determinado por sócios minoritários das sociedades, que zelariam para que o ônus que lhes fosse imputado não excedesse aquele que estaria a entidade sujeita caso fosse tributada individualmente. A convenção, na hipótese, adquiriu extraordinária relevância, e assim deveria sê-lo, uma vez que os critérios de tributação conjunta se afastavam da pessoa jurídica e buscavam os resultados da unidade econômica.

Tendo em vista o que seja a tributação conjunta e seu histórico no Brasil, passa-se ao exame do tema sob outras legislações.

3.2 A tributação consolidada da renda no direito comparado

Como regra geral, na definição do sistema tributário, o legislador tem a opção de preservar a personalidade jurídica individual de cada sociedade, a fim de tributá-la como um ente autônomo (“*non-intervention: separate entity approach*”), ou, ao contrário, ignorar a personalidade jurídica da sociedade para fins tributários, exigindo a apuração consolidada dos resultados do grupo econômico (“*intervention: group consolidation approach*”), de forma semelhante ao que ocorre no balanço consolidado contábil¹¹.

A noção de grupo econômico retrata o processo de organização e atuação coordenada de sociedades, com o objetivo de maximizar os resultados obtidos com o desenvolvimento de

11. HARRIS, Peter. *Corporate Tax Law – Structure, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. New York: Cambridge University Press, 2013, p. 49.

atividade econômica, por meio do aproveitamento da sinergia, da economia de escala e da redução de riscos proporcionadas pela integração das pessoas jurídicas em conglomerados econômicos que atuam de forma harmônica do mercado.

Como as sociedades integrantes de grupos econômicos muitas vezes atuam de forma coordenada na realidade social, seguindo decisões voltadas à promoção do interesse geral do conglomerado empresarial, inúmeros Estados possuem regras que permitem a tributação do resultado consolidado do grupo econômico, ou, pelo menos, a transferência de determinados atributos fiscais, independentemente da personalidade jurídica própria e autônoma de cada pessoa jurídica que o integra.

Peter Harris aponta que há diferentes regimes de tributação que relativizam a personalidade jurídica da sociedade para fins de incidência do imposto sobre a renda, por meio da previsão de mecanismos de consolidação de resultados. Em seu estudo acerca do tema, o autor elenca três regimes distintos de tributação consolidada dos resultados de grupos econômicos¹².

No regime de consolidação completa, o sistema tributário assume que os grupos econômicos atuam como uma unidade integrada na realidade econômica, motivo pelo qual a ficção legal de que cada pessoa jurídica possui personalidade jurídica própria é ignorada para fins de tributação pelo imposto sobre a renda. Assim, as atividades, os ativos e os passivos das pessoas jurídicas são atribuídos aos proprietários ou controladores.

Nesse caso, os negócios jurídicos realizados entre as sociedades integrantes do grupo econômico são desconsiderados para fins tributários, pois as personalidades jurídicas distintas são ignoradas e as entidades envolvidas são tratadas como uma unidade para fins fiscais. Na visão do autor, essa forma de consolidação pode ser encontrada na Holanda e na Austrália¹³.

12. HARRIS, Peter. *Corporate Tax Law – Structure, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. New York: Cambridge University Press, 2013, p. 49.

13. HARRIS, Peter. *Corporate Tax Law – Structure, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. New York: Cambridge University Press, 2013, pp. 46-48.

Na Holanda, o regime de unidade fiscal (“fiscal unity” ou “fiscale eenheid”) permite que a sociedade controladora e suas subsidiárias sejam tratadas como uma única pessoa jurídica para fins fiscais. Os ativos e passivos, assim como as contas de resultado, são consolidados no nível da pessoa jurídica controlada, para fins de incidência do imposto sobre a renda corporativo.

Para a formação da unidade fiscal na Holanda, o artigo 15 da Lei de Tributação Corporativa de 1969 (“Wet op de vennootschapsbelasting”) exige o cumprimento das seguintes condições¹⁴:

- (i) a pessoa jurídica controladora deve possuir pelo menos 95% de cada classe de ações das subsidiárias, bem como 95% dos direitos de votos, sendo que os detentores das ações remanescentes não podem deter o direito de receber mais de 5% dos lucros auferidos ou retidos pelas subsidiárias a serem incluídas na unidade fiscal;
- (ii) as pessoas jurídicas incluídas na unidade fiscal, como regra geral, devem estar submetidas ao mesmo regime de tributação, salvo em situações excepcionais;
- (iii) todas as pessoas jurídicas integrantes da unidade fiscal devem ser residentes na Holanda para fins fiscais;
- (iv) a pessoa jurídica controladora deve ser constituída sob a forma de sociedade privada de responsabilidade limitada (“*besloten vennootschap*”), sociedade pública de responsabilidade limitada (“*naamloze vennootschap*”), cooperativa ou associação mútua de seguros;
- (v) sociedades constituídas em Estados Membros da União Europeia ou países que tenham celebrado acordo de bitributação com a Holanda com cláusula de não-discriminação podem integrar a unidade fiscal.

Uma vez formada a unidade fiscal na Holanda, os lucros e prejuízos das pessoas jurídicas são consolidados, sendo que os atos e negócios jurídicos realizados entre as sociedades integrantes do grupo econômico são desconsiderados para fins fiscais. Os balanços contábeis e as demonstrações

14. VAN DUIJN, Hendrik-Jan; SINNIGE, Kim. *Netherlands - Corporate Taxation. Country Analyses*. Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

de resultado das sociedades integrantes da unidade fiscal são consolidados, ao passo que os dividendos distribuídos entre as sociedades são isentos¹⁵.

No regime de tributação consolidada, introduzido na Austrália a partir de 2002, as pessoas jurídicas integrantes de um grupo econômico são tratadas como uma única entidade para fins fiscais, por meio da apresentação de declaração conjunta para efeito de incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Após a formação do grupo econômico, as sociedades inseridas na consolidação perdem a sua identidade individual para fins fiscais, com a conseqüente imputação de seus resultados para a empresa líder, que ficará responsável pela apuração do resultado conjunto¹⁶. As principais características do regime australiano de tributação consolidada podem ser assim resumidas¹⁷:

- (i) as pessoas jurídicas incluídas no grupo econômico devem residir na Austrália para fins fiscais, com controle acionário detido por sociedade australiana;
- (ii) os atos e negócios jurídicos praticados por entidades do grupo econômico são atribuídos à pessoa jurídica principal;
- (iii) companhias, sociedades de pessoas e trusts podem ser incluídos no regime de tributação consolidada;
- (iv) os resultados contábeis do grupo econômico são apurados de forma consolidada;
- (v) o regime de tributação consolidada não alcança outros tributos além do imposto sobre a renda, como o “fringe benefits tax” e o “good and services tax” cobrado na Austrália;
- (vi) os prejuízos apurados por pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico podem ser consolidados no âmbito do grupo,

15. VAN DUIJN, Hendrik-Jan; SINNIGE, Kim. *Netherlands - Corporate Taxation. Country Analyses*. Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

16. TORYANIK, Tom. *Australia - Corporate Taxation. Country Analyses*. Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

17. DEUTSCH, Robert; ROGERS, Wayne. “Australia’s Tax Consolidation Regime: Practical Planning Issues”. *Bulletin*. Amsterdam: IBFD, 2003, pp. 368-379; TORYANIK, Tom. *Australia - Corporate Taxation. Country Analyses*. Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

desde que não haja modificação do controle societário e modificação do ramo de atividade;

(vii) os negócios jurídicos praticados entre sociedades do grupo econômico são ignorados para fins fiscais (v.g. despesas por serviços de administração pagas por uma entidade consolidada para a empresa líder não são dedutíveis para fins fiscais);

(viii) a opção pelo regime de tributação consolidada é irrevogável¹⁸.

No regime de transferência de atributos fiscais, o sistema tributário admite a personalidade jurídica distinta das pessoas jurídicas, mas altera as consequências normais da sua existência em casos específicos. Assim, em tal regime o legislador tributário pode permitir, por exemplo, a transferência de lucros, prejuízos ou créditos entre sociedades integrantes de grupos societários, desde que observados determinados requisitos estabelecidos na legislação em vigor. Essa forma de relativização da personalidade jurídica é adotada no Reino Unido (“*group relief system*”), particularmente na tributação de grupos de sociedades¹⁹.

No Reino Unido, as sociedades integrantes de um grupo econômico podem compensar seus prejuízos com lucros de outra sociedade, desde que os lucros e os prejuízos tenham sido apurados no mesmo período-base. As filiais no exterior de sociedades no Reino Unido também podem ter seus prejuízos utilizados para fins de compensação no grupo econômico, desde que esses prejuízos não sejam passíveis de compensação no Estado estrangeiro²⁰.

Observe-se que o regime vigente no Reino Unido não admite uma consolidação completa de resultados para fins fiscais. Ao contrário, nos casos de sociedades controladoras que detenham mais de 75% do capital social das subsidiárias e de

18. Section 703-50 of the Income Tax Assessment Act – 1997.

19. HARRIS, Peter. *Corporate Tax Law – Structure, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. New York: Cambridge University Press, 2013, pp. 48-49.

20. OBUOFORIBO, Belema; BAL, Aleksandra. *United Kingdom - Corporate Taxation, Country Analyses*, Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

sociedades integrantes de consórcios, a legislação admite, em determinadas condições, a transferência de atributos fiscais, como a compensação entre lucros e prejuízos e possibilidade de transferência de ativos sem a incidência de imposto sobre a renda incidente sobre eventual ganho de capital²¹.

Por fim, ainda segundo Peter Harris, no regime de tributação híbrido, o sistema tributário permite que grupos de sociedades apresentem declaração de imposto sobre a renda em conjunto, mas não há a consolidação total de resultados. Há a possibilidade de transferência de atributos tributários, mas as transações realizadas entre pessoas jurídicas integrantes do grupo societário devem ser reconhecidas para fins fiscais, ainda que com a possibilidade de determinados ajustes e diferimentos. Esse regime de tributação híbrido é adotado nos Estados Unidos e na Alemanha²².

De fato, nos Estados Unidos, a legislação tributária permite que pessoas jurídicas integrantes de um grupo econômico apresentem declaração de imposto sobre a renda consolidada, observadas as seguintes condições²³:

- (i) a pessoa jurídica controladora deve deter diretamente pelo menos 80% do capital social das sociedades controladas, considerando os critérios de valor e voto²⁴;
- (ii) não podem ser incluídas no regime de tributação consolidada, como regra geral, as sociedades isentas, as companhias seguradoras, as sociedades estrangeiras, as subsidiárias de sociedades americanas que atuam no exterior (“*US possessions corporations*”), as companhias de investimento reguladas (“*Regulated Investment Company*”), os fundos mútuos, as sociedades transparentes (“*S Corporations*”) e as sociedade doméstica

21. OBUOFORIBO, Belema; BAL, Aleksandra. *United Kingdom - Corporate Taxation, Country Analyses*, Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

22. HARRIS, Peter. *Corporate Tax Law – Structure, Policy and Practice*. Cambridge Tax Law Series. New York: Cambridge University Press, 2013, p. 49.

23. RIENSTRA, John G. *United States - Corporate Taxation, Country Analyses*. Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 8.

24. Internal Revenue Code, § 1504(a)(1) and (2).

para vendas internacionais (“*Domestic International Sales Corporation*”)²⁵;

(iii) as sociedades estrangeiras sediadas no Canadá ou no México, países contíguos aos Estados Unidos, podem ser incluídas no regime de tributação consolidada, desde que as suas ações ou quotas sejam integralmente detidas por pessoa jurídica residente nos Estados Unidos²⁶;

(iv) na consolidação, a base tributável de cada entidade integrante do grupo econômico é apurada individualmente, com a aplicação dos ajustes fiscais previstos na legislação, para então ser consolidada em uma base de cálculo global, que sofrerá ajustes específicos, tais como compensação de prejuízos, adição de ganhos de capital, dedução de perdas oriundas de vendas de ativos passíveis de depreciação etc²⁷;

(v) os prejuízos fiscais apurados por uma sociedade podem ser compensados com lucros de outros membros do grupo econômico, desde que sejam posteriores ao ingresso da sociedade no regime de consolidação;

(vi) como regra geral, as operações realizadas entre pessoas jurídicas do grupo econômico estão sujeitas às mesmas consequências fiscais aplicáveis aos atos e negócios jurídicos praticados entre partes independentes, com a previsão de ajustes fiscais para diferimento do lucro ou da perda em circunstâncias específicas²⁸, bem como para evitar planejamentos tributários que afetem o momento (aspecto temporal) ou a quantificação (aspecto quantitativo) das obrigações tributárias do grupo econômico;

(vii) os dividendos distribuídos entre pessoas jurídicas do grupo econômico não são computados como receitas da pessoa jurídica investidora, sendo registrados como redução do valor do investimento.

No âmbito do direito tributário alemão, a possibilidade de tributação consolidada pode ser verificada no regime da “*Organschaft*” (companhia integrada), no qual o controlador (“*Organsträger*”)

25. Internal Revenue Code, § 1504(b).

26. Internal Revenue Code, § 1504 (d).

27. Internal Revenue Code, § 1501, Treas. Reg. § 1.1502-12, Treas. Reg. §§ 1.1502-21, Treas. Reg. § 1.1502-23, Treas. Reg. § 1.1502-24, Treas. Reg. § 1.1502-26, entre outros.

28. Por exemplo, perdas incorridas na alienação de ativos entre sociedades integrantes do grupo econômico estão sujeitas a diferimento, de modo que a dedução apenas poderá ocorrer no momento em que o ativo é transferido para um terceiro no mercado, que não integra o grupo empresarial.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

pode consolidar os lucros e prejuízos de suas controladas (“*Organgesellschaften*”), que são consideradas como seus órgãos internos, por meio de um contrato de conjugação de resultados (“*pooling agreement*”)²⁹, que produz efeitos tanto no âmbito do direito tributário, quanto no campo do direito comercial³⁰. As principais condições exigidas para a aplicação do regime da “*Organschaft*” em vigor na Alemanha estão elencadas a seguir³¹:

- (i) o controlador do grupo econômico deve ser uma pessoa jurídica constituída sob as leis de um Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Econômico Europeu, com sede de administração efetiva na Alemanha;
- (ii) o controlador pode ser uma pessoa física, uma pessoa jurídica que não goze de isenção ou uma sociedade de pessoas (“*partnership*”) que realize seus próprios negócios;
- (iii) as controladas direitas e indiretas podem ser incluídas no regime de “*Organschaft*”, desde que o controlador possua a maioria dos direitos de votos em todas as sociedades;
- (iv) o controlador e as controladas devem incluir um contrato de conjugação de resultados (“*pooling agreement*”), para o consolidação de lucros e prejuízos;
- (v) o regime de “*Organschaft*” pode incluir o “*Value Added Tax*” (VAT) devido na Alemanha, desde que haja efetiva integração financeira, econômica e organizacional entre as sociedades integrantes do grupo econômico;
- (vi) consolidação de resultados auferidos por sociedades estrangeiras apenas é possível se o controlador mantiver um estabelecimento permanente na Alemanha.

Observe-se que, diante da possibilidade de consolidação de resultados para fins de tributação, a Seção 73 do Código Tributário Alemão (“*Abgabenordnung*”- AO) impõe

29. JOCHUM, Heike; THIELE, Philipp J. *Introduction to German Tax Law*. Stuttgart: Richard Boorberg Verlag, 2013, p. 49; Seção 14 da Lei de Tributação Corporativa da Alemanha (“*Körperschaftsteuergesetz – KStG*”).

30. PRINCEN, Savina; GÉRARD, Marcel. “International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity”. *European Taxation*. Volume 48. No. 4. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 182.

31. PERDELWITZ, Andreas. *Germany - Corporate Taxation. Country Surveys*. Amsterdam: IBFD, 2018, sec. 2.1.

responsabilidade tributária subsidiária às sociedades cujos resultados fiscais foram incluídos na consolidação fiscal³².

4. Possibilidades de introdução da tributação conjunta no Brasil

Examinados os aspectos atuais do instituto da tributação conjunta em alguns países que tomamos como referência em matéria de tributação, revisita-se esse instrumento frente às mudanças no cenário jurídico-tributário brasileiro e na economia mundial, desde a tentativa de sua introdução, pelo Decreto-Lei n. 1598, até os dias atuais.

Contudo, antes de se dar início a essa nova etapa deste pequeno estudo, convém ressaltar que a visão do legislador do Decreto-Lei n. 1598 era bastante inovadora e na sua essência não pretendia nada de muito diferente do pretendido, hoje, pelo direito comparado. É muito importante destacar a relevância que esse ato normativo deu ao grupo econômico e a sua convenção, assim robustecendo sua introdução pela Lei n. 6404/76. Talvez seja tempo de devolvermos a força e grandeza que o grupo de sociedades merece no cenário econômico. A esse favor milita a nova contabilidade que privilegia as demonstrações consolidadas em desfavor das demonstrações individuais, como se verá.

4.1 Necessidade e facilidades de adoção da tributação conjunta

4.1.1 Necessidade de implantação

Conforme já se comentou, a tributação conjunta está diretamente associada com a atividade econômica combinada

32. Confira-se redação original em alemão: “§ 73. Haftung bei Organschaft Eine Organgesellschaft haftet für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Den Steuern stehen die Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen gleich”. Versão em inglês: “§ 73. Liability in the case of fiscal unity. “A controlled company shall be liable for such taxes payable by the controlling company for which their fiscal unity is of relevance with regard to tax purposes. Entitlements to the reimbursement of tax rebates shall be equivalent to these taxes”.

de diversas entidades sob um comando comum. Isso leva à constatação que os grupos de empresas, sejam nacionais, multinacionais ou internacionais operam como uma unidade econômica, de tal sorte que os recursos do conjunto são utilizados de forma ampla e indiscriminada por todos, enquanto as utilidades, apesar de desenvolvidas por apenas uma parte desse grupo, a todas as demais partes aproveitam. Nesse contexto, somente será possível gravar a riqueza gerada por uma entidade na medida em que se conheça, com exatidão, o quanto ela participa da riqueza gerada pelo grupo.

Essa troca de utilidades e facilidades é, na maior parte das vezes, propiciada pela própria controladora, que é a única entidade do grupo que tem visão completa de todas as controladas e de suas inter-relações. Há diversos negócios jurídicos, entre as entidades do grupo, que confirmam a ideia de que foram contratados sob a visão de uma única entidade, como ocorre com os contratos de rateio de custos e de centralização de caixa ou de compras.

Uma excelente explicação para a necessidade de consolidação de resultados, nos grupos, é dada pela Contabilidade, de onde se extraem, primariamente, as informações para cálculo do Imposto sobre a Renda, a saber:

“Objetivo das demonstrações financeiras consolidadas

24A.12 Por várias razões legais, tributárias e outras, as empresas geralmente decidem conduzir suas atividades não por intermédio de uma única entidade legal, mas por meio de várias entidades sob o controle final da controladora do grupo. Por esse motivo, as demonstrações financeiras de uma controladora em si não apresentam necessariamente um quadro de suas atividades econômicas ou sua real posição patrimonial e financeira. Os usuários de demonstrações financeiras desejam informações sobre a posição patrimonial e financeira, assim como sobre os resultados das operações e as mudanças na posição patrimonial e financeira do grupo como um todo. Portanto há necessidade de demonstrações financeiras consolidadas para

*apresentar informações financeiras de um grupo como um todo.*³³ (grifamos)

Outro aspecto interessante a ser ressaltado é que a consolidação de resultados tributáveis é uma solução/alternativa para a consolidação de entidades, hoje representada pelos institutos da fusão, cisão e incorporação, muitas vezes operacionalizadas apenas para permitir maior eficiência fiscal, o que exige a observância de procedimentos especiais e tem um custo para ser operacionalizada. Afora isso, esses institutos em certas circunstâncias podem se prestar a manobras abusivas, apenas para obter a eficiência fiscal, com custo para o Estado e para o contribuinte, o que seria evitado com a tributação conjunta.

4.1.2 Facilidades para implantação

Diferentemente da época em que foi editado o Decreto-Lei n. 1598, ano de 1977, na atualidade o Brasil dispõe de muitas empresas multinacionais e de um sem número de grupos, compostos de muitas empresas que se interconectam e complementam, operando em uma economia de grande complexidade. Por essa razão, a obrigação de preparar demonstrações financeiras consolidadas cresceu muito, considerando-se que o art. 249, da Lei n. 6404/76, exige a sua elaboração para as companhias abertas que tiverem mais de 30% de seu patrimônio líquido representado em sociedade controladas e o Pronunciamento Técnico CPC 36(R3), regra contábil de obrigatória observância, o exige quando a entidade controla uma ou mais entidades, sem qualificá-las como companhias e, sequer, como companhias abertas. O Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) agrega importantes fundamentos sobre o tema esclarecendo que as demonstrações consolidadas são demonstrações contábeis de grupo econômico, nas quais ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos

33. *Manual de Contabilidade IFRS/CPC Demonstrações financeiras consolidadas*, trad. PricewaterhouseCoopers. São Paulo: Saint Paul Editora, 2011, p.29.

de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

Ou seja, há cada vez mais grupos de empresas operando, de fato, sob a forma de conglomerados no seio dos quais, praticamente, resultam perdidas as particularidades das entidades, bem como lhes é difícil ou impossível operar, individualmente, sob novas premissas econômicas. Por essa razão, as autoridades gestoras do SPED, Sistema Público de Escrituração Digital³⁴, introduziram no SPED Contábil, Escrituração Contábil Digital-ECD, um Bloco K, designado por – Conglomerados Econômicos - Empresas obrigadas e dispensadas. O objetivo dessa informação é a apresentação de saldos consolidados da controladora e suas controladas, os ajustes de consolidação referentes às eliminações de transações entre o grupo e por fim os saldos consolidados que dão origem às demonstrações consolidadas, além de outras informações como eventos especiais ocorridos durante o ano.

O preenchimento desse bloco tornou-se obrigatório para as empresas que devem elaborar e apresentar demonstrações consolidadas, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 36(R3) e a Lei n. 6.404/76, a partir de 2017. É de se reiterar que a informação para o SPED somente deve ser dada na situação de controle, nos termos do CPC 36(R3) e da Lei n. 6404, e não de simples participação societária. Dentre os tópicos a serem observados, no que interessa ao tema aqui tratado, destaca-se: período da escrituração contábil consolidada; relação das empresas consolidadas; relação dos eventos societários; empresas participantes do evento societário; plano de contas consolidado; mapeamento para planos de contas das empresas consolidadas; saldos das contas consolidadas; empresas detentoras, e suas contrapartes, das parcelas do valor eliminado total.

34. O SPED foi introduzido pelo Decreto n. 6022, de 22.01. 2007, sendo que seu art. 5º determina que ele será administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com participação de pessoas designadas pelos usuários, no caso fiscais federal, estaduais, distrital e municipais, além de órgãos da administração direta.

Ou seja, a suposta dificuldade encontrada, em 1978, “durante os trabalhos de regulamentação da matéria evidenciaram-se dificuldades intransponíveis que fatalmente tumultuariam o sistema fiscal e inviabilizariam, na prática, a tributação pela unidade econômica - em oposição à jurídica - recomendando-se, por conseguinte, a revogação dos dispositivos que a autorizavam.”³⁵ parecem ultrapassadas. De fato, nos tempos atuais em que a tecnologia permite que todo tipo de informação seja incluído e extraído da/na Contabilidade e em que os conceitos contábeis adotados para as demonstrações consolidadas prevalecem na contabilidade individual, os IFRSs, a adoção da tributação conjunta nos parece se simplificou bastante³⁶.

4.2 Principais dificuldades

4.2.1 Grupo econômico vs personalidade jurídica

O primeiro aspecto relevante a ser considerado no trato da tributação conjunta, no Brasil, é que o grupo não tem personalidade jurídica e, ao mesmo tempo, as controladas não perdem a sua personalidade jurídica como já alertava o Decreto-Lei n. 1598. De fato, dispõe o Código Civil:

“Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações;

(...)VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.”

35. Exposição de Motivos do Decreto-Lei n. 1648, de 18.12.1978, in Coleção de Anais da Câmara de Deputados, 10.03.1979, Diários da Câmara dos Deputados, in www.imagem.camara.gov.br

36. O IFRS é padrão contábil aplicado, em todo o mundo, para as demonstrações financeiras consolidadas. O Brasil foi o único país do mundo que adotou esses padrões para as demonstrações financeiras individuais.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O grupo de entidades, seja qual for a sua natureza, não está contemplado entre as pessoas jurídicas de direito privado, portanto a aglutinação de pessoas jurídicas com a finalidade de se comporem sob a forma de grupo, de direito ou de fato, não lhes retira a condição de pessoa jurídica e tampouco tem o condão de converter o grupo em pessoa jurídica. De sua vez, o Código Tributário Nacional dispõe:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei..”

A tributação conjunta não transforma o grupo em contribuinte pelo tributo, de vez que a relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, no caso da tributação conjunta, do Imposto sobre a Renda, foi de cada uma das sociedades que se compuseram para formar o grupo sujeito à tributação conjunta.

No Direito Brasileiro já se observa hipótese em que sociedade em comum, despida de personalidade jurídica seja contribuinte do Imposto sobre a Renda, como é o caso da sociedade em conta de participação, ou ainda, do fundo imobiliário que é equiparado a uma pessoa jurídica quando as suas condições de constituição deixam de ser observadas.

Ou seja, do ponto de vista prático, não há qualquer óbice legal, como não havia à época do Decreto-Lei n. 1598, em equiparar o grupo de empresas a uma única entidade, para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda. Em contrapartida, a controladora, isolada ou em conjunto com as controladas, pode ser declarada pela lei como responsável solidária pelo cumprimento de obrigações acessórias referidas à renda que se está apurando no consolidado.

4.2 2 A consolidação de bases de cálculo tributáveis de diferentes sociedades

A adoção da tributação conjunta parte de uma questão fundamental: que critérios devem ser adotados para alcançar esse objetivo. Diversos aspectos devem ser regulados pelo legislador: (i) faculdade de consolidação de resultados de todas as entidades que compõem o grupo ou de apenas algumas delas; (ii) dedução de despesas e reconhecimento de resultados; (iii) tratamento de operações intra grupo; (iv) tratamento de dividendos intra grupo; (v) compensação de prejuízos fiscais de um entidade com bases tributáveis das demais; (vi) atribuição de encargo tributário a cada entidade, em função de sua parcela efetiva de contribuição; (vii) condições para a retirada de qualquer controlada do grupo ou sua desconstituição para fins fiscais.

O Decreto-Lei n. 1598 contemplava uma premissa relevante no trato da matéria, ou seja, que a repartição do imposto entre as sociedades tributadas em conjunto, se não regulada na convenção de grupo (art. 265 da Lei n. 6404/76), obedeceria a critérios equitativos para os sócios minoritários de cada sociedade, e somente com a aprovação da maioria desses sócios poderia ser **atribuído a uma sociedade ônus superior ao que estaria sujeita se fosse tributada como contribuinte individual** (art.4º, parágrafo 2º). Essa nos parece ser a regra de ouro da tributação conjunta, dar eficiência ao grupo sem desonerar quem não deva sê-lo, em prejuízo dos demais ou a título de manipulação de bases tributáveis.

5. Vantagens da tributação conjunta

5.1 Neutralidade em matéria tributária

Sob o enfoque de política fiscal, o objetivo das regras que admitem a tributação do resultado consolidado do grupo econômico é promover a neutralidade do sistema tributário, a

fim de que a forma organizacional escolhida pelo contribuinte não influencie na apuração das bases tributáveis. Assim, a ideia é que o resultado da atividade empresarial seja submetido à incidência do imposto sobre a renda, independente de o contribuinte exercer a sua atividade econômica com uma única pessoa jurídica ou um grupo econômico³⁷. Logo, com a previsão da incidência do imposto sobre a renda sobre o resultado consolidado do grupo econômico, o exercício de diversas atividades econômicas por uma única pessoa jurídica, ou a segregação de tais atividades em diferentes subsidiárias, passa a ser neutro para fins de tributação corporativa.

A *neutralidade* está relacionada à promoção do desenvolvimento econômico, que, para ser alcançado, depende de uma alocação eficiente de recursos no mercado, com o menor grau possível de influência ou interferência da lei tributária. Assim, sob o ponto de vista econômico, as regras tributárias devem interferir da menor forma possível no julgamento econômico racional dos contribuintes em suas decisões empresariais (*i.e.* as decisões realizadas pelo contribuinte devem ser iguais com ou sem a cobrança do imposto), salvo se necessário para corrigir imperfeições no mercado, hipótese em que o sistema tributário pode ser utilizado para reparar, anular ou mitigar ineficiências na alocação dos recursos, bem como para compensar outras externalidades que possam afetar a eficiência econômica do mercado³⁸.

Sendo assim, em um cenário econômico ideal, a decisão do contribuinte de concentrar todas as atividades econômicas em uma única entidade ou segregar atividades econômicas em subsidiárias não deveria ser afetada pela tributação individual dos lucros auferidos por cada pessoa jurídica. Logo,

37. PRINCEN, Savina; GÉRARD, Marcel. “International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity”. *European Taxation*. Volume 48. No. 4. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 174-175.

38. BÄRSCH, Sven-Eric. *Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived Therefrom in an International and Cross-border Context*. Heidelberg: Springer-Verlag, 2012, pp. 44-48.

em um sistema que preza pela neutralidade das decisões de investimento, a possibilidade de tributação conjunta do resultado do grupo empresarial serve justamente para que o contribuinte escolha a estrutura societária mais adequada para o desenvolvimento de seus negócios, sem que a sua decisão seja afetada pela tributação individual da renda de cada entidade.

5.2 Eficiência em matéria tributária

A tributação conjunta de um grupo econômico tem respaldo fundamental na busca de eficiência tributária. A eficiência, dentre outras acepções, é a “*virtude ou característica de (uma pessoa, um maquinismo, uma técnica) conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erros e/ou de dispêndio (...)*”³⁹. Do ponto de vista do contribuinte, eficiência tributária consiste, pois, em obter ganhos em matéria de tributos, com os menores custos possíveis, tendo como pressuposto a observância da lei. Se o conceito de grupo econômico, formal ou informal, já é hoje adotado, no Brasil, nas hipóteses acima arroladas, porque não deveria sê-lo para fins de tributação?

De fato, a utilização de diversos mecanismos albergados na tributação conjunta permite atingir a justiça tributária, na medida em que essas entidades operam na economia, como corpo único, logo essa condição econômica deve ser colhida pelo legislador ordinário, inclusive em atendimento ao parágrafo 1º, do art. 145, da Constituição Federal⁴⁰.

Essa busca de eficiência também beneficia o Poder Público, não se desprezando seja ela um de seus princípios orientadores (art. 37 da Constituição Federal), assim poupando

39. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1102.

40. “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

energia e custos na aplicação e fiscalização do tributo. Como exemplo, introdução de um sistema de tributação consolidada permitiria a atribuição de responsabilidade solidária a todas as entidades integrantes do grupo econômico, aumentando, assim, a eficiência na cobrança de créditos tributários.

Diante da possibilidade de consolidação de resultados para fins de incidência do imposto sobre a renda, seria admissível a imputação de responsabilidade tributária (subsidiária ou solidária) às sociedades cujos resultados fiscais foram consolidados para fins de tributação pelo imposto sobre a renda. O que não se pode admitir é que, em um sistema de tributação baseado na personalidade jurídica individual, sem a possibilidade de consolidação de resultados, o legislador atribua responsabilidade (subsidiária ou solidária) ao grupo econômico, apenas com base no seu interesse arrecadatório e na intenção de tornar mais efetiva a atividade de cobrança de dívida fiscal.

5.3 Inserção na modernidade tributária

É certo que o Brasil, nos últimos 20 anos, adotou muitos dos institutos utilizados pelos países mais desenvolvidos: (i) tributação em base universais da renda; (ii) regras de preços de transferência e de subcapitalização entre empresas vinculadas; (iii) adesão a diversas regras que objetivam combater a erosão das bases tributáveis (BEPS) instituídas pelo G20 com apoio da OCDE, dentre outras. Ora, todas essas regras operam a partir do conceito de grupo econômico e, sendo assim, como justificar que ele não tenha sido, ainda, adotado no que tange à tributação conjunta.

Se os fundamentos para a sua não adoção residirem, apenas, na ânsia arrecadatória, visto que as dificuldades apontadas em 1978 não mais existem, seria razoável afirmar que o Poder Público abandona o princípio da eficiência em favor de interesses menos razoáveis, o que não se pode concluir.

5.4 Abandono do planejamento abusivo

É certo que os diversos mecanismos adotados pela lei para permitir a tributação conjunta facilitarão, em muito, a realização de créditos e a compensação de receitas e despesas geradas entre as sociedades, de tal sorte que se tornará desnecessária a adoção de planejamento abusivos, em matéria de Imposto sobre a Renda.

De fato, a introdução de um sistema de tributação consolidada pode reduzir operações de planejamento tributário realizadas entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico para permitir a transferência de atributos fiscais, como ocorre, por exemplo, nas operações de fusão, incorporação e cisão realizadas para a transferência de créditos fiscais, bem como na constituição de novas pessoas jurídicas, para fins de opção pela tributação com base no lucro presumido⁴¹.

5.5 Permissão para compensar prejuízos fiscais intragrupo

Como que um desdobramento necessário do tópico anterior, cabe comentar a autorização no modelo de tributação conjunta para se compensar prejuízos fiscais entre empresas do mesmo grupo econômico, que tem ensejado diversas autuações fiscais e, conseqüentemente, discussões entre o Fisco e contribuintes.

É sabido que os art. 32 e 33 do Decreto-lei n. 2.341, de 29.6.1987, introduziram no ordenamento jurídico brasileiro “*regras anti-elisivas específicas*”⁴², também chamadas de

41. Como exemplo, é possível citar o acórdão n. 1301-002.921, de 9.4.2018 (caso “Construtora Simoso”), no qual o Fisco lavrou autos de infração para a exigência de IRPJ e de CSLL sob o regime do lucro real, alegando opção indevida pelo regime do lucro presumido, com a desconsideração dos efeitos de reestruturação por meio do qual as receitas do negócio foram divididas em duas empresas (construtora Simoso e construtora Scala), pertencentes aos mesmos sócios e que, supostamente, exerciam a mesma atividade econômica.

42. Segundo André Martins de Andrade: “*A par da cláusula geral antielisiva, valem-se inúmeras jurisdições de regras especiais com a finalidade específica de coarctar*

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

“*regra de prevenção*”⁴³, que tipificam atos e negócios jurídicos comumente praticados pelos contribuintes para a compensação de prejuízos fiscais. Veja-se:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

Como se pode ver, o art. 32 do Decreto-lei n. 2.341 prevê que a pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, a modificação de seu controle acionário e a alteração de seu ramo de atividade. Trata-se, assim, uma exceção ao princípio da personalidade jurídica em matéria tributária, pois, ainda que a pessoa jurídica mantenha a sua personalidade jurídica própria, os prejuízos fiscais não poderão ser compensados caso ocorra, cumulativamente, alteração do controle acionário e mudança de ramo de atividade.

A origem histórica do art. 32 do Decreto-lei n. 2.341 está relacionada à preocupação das autoridades fiscais com a difusão da prática da aquisição de pessoas jurídicas deficitárias e

determinados procedimentos que envolvem a utilização de institutos jurídicos que por sua natureza ou configuração, dariam azo à manipulação por parte das empresas que se encontram presentes em múltiplas jurisdições”. (ANDRADE, André Martins de. *A tributação universal da renda universal: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 141).

43. Nas palavras de Heleno Torres: “(...) as chamadas normas de prevenção, ou de correção, (...) são formas de tipificação dos atos ou negócios jurídicos sujeitos a efeitos elusivos, que visam a alcançar o respectivo controle sob a égide do princípio da legalidade, preventivamente, vedando o uso de benefícios fiscais, ampliando o alcance do conceito da materialidade tributável ou limitando o uso de créditos, etc. (...) normas preventivas, antecipando-se às condutas elusivas, são instituídas para fechar os espaços de elusão”. (TÓRRES, Heleno Taveira. “Medidas contra a evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro”. *Impuestos sobre el comercio internacional*. Coord. Alejandro C Torres Altamirano e Victor Uckmar. Buenos Aires: Ábaco, 2003, p. 924).

inoperantes (denominadas “*shell companies*”) por sociedades lucrativas, com a única finalidade de reduzir a carga tributária a mediante o aproveitamento dos prejuízos fiscais. Como ensinava Henry Tilbery, a regra condicionou a compensação dos prejuízos fiscais ao “*critério duplo da identidade dos empresários controladores e da atividade em que ocorreram os prejuízos com aquela em que foram auferidos os lucros a serem compensados*”⁴⁴.

O caráter anti-elisivo da restrição ao aproveitamento dos prejuízos fiscais foi explicitado pela Exposição de Motivos do Decreto-lei n. 2.341, segundo o qual:

“O artigo 32 dispõe sobre a não compensação de prejuízos fiscais apurados pelas pessoas jurídicas, quando após a apuração de prejuízos tiver ocorrido modificação do controle societário e do ramo de atividade da empresa. Essa norma visa restringir a absorção de uma pessoa jurídica por outra com o objetivo de compensar prejuízos fiscais.”

Com a possibilidade de tributação conjunta do grupo econômico e de compensação consolidada de prejuízos fiscais, esse tipo de reestruturação artificial deixa de ser relevante para os contribuintes, garantindo-se, assim, que os recursos antes empregados em tais atos societários sejam investidos em atividades produtivas.

5.6 Redução dos impactos das regras de distribuição disfarçada de lucros (DDL)

Outra potencial vantagem da introdução de um sistema de tributação consolidada seria a diminuição do impacto das regras de distribuição disfarçada de lucros (DDL) para os negócios jurídicos realizados entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico.

44. TILBERY, Henry. *Inovações no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – Comentário ao DL n. 2431/87*. Editora Resenha Tributária: 1987, p. 155 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 870.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

De fato, as regras de DDL são aplicáveis às operações realizadas entre “pessoas ligadas”, assim consideradas: (i) o sócio ou acionista, mesmo quando outra pessoa jurídica; (ii) o administrador ou o titular da pessoa jurídica; (iii) o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o item (i) e das demais pessoas mencionadas no item (ii).

O art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda, instituído pelo Decreto n. 3.000, de 26.3.1999, autoriza a presunção de ocorrência de DDL nas seguintes situações:

“Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.”

Como no regime de tributação consolidada as operações realizadas entre pessoas jurídicas do grupo econômico são desconsideradas para fins fiscais, atenua-se a necessidade de controle das hipóteses de DDL, cujas regras, no âmbito do sistema tributário brasileiro, já sofreram certa mitigação após a edição da Lei n. 9.249, de 26.12.1995, que passou a conceder isenção de imposto sobre a renda para os dividendos

distribuídos com base em resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996.

5.7 Redução dos custos de conformidade e custos administrativos (“compliance”)

A introdução de um sistema de tributação consolidada pode reduzir os custos de conformidade e de fiscalização, em virtude da concentração das obrigações fiscais no âmbito da pessoa jurídica líder do grupo econômico.

A redução dos *custos administrativos* da atividade de fiscalização da Administração Pública e dos *custos de conformidade* do contribuinte para cumprir a lei tributária constitui um objetivo essencial de política fiscal, pois ambos são custos sociais que desviam recursos que poderiam ser empregados em finalidades mais produtivas ou que acarretam gastos públicos que poderiam ser evitados.

Os *custos administrativos* representam o tempo e os gastos públicos incorridos pela Administração Tributária para a fiscalização e a cobrança de impostos, ao passo que os *custos de conformidade* correspondem ao tempo e aos recursos financeiros despendidos pelos contribuintes para cumprir a lei tributária, o que inclui a compreensão da lei tributária, a manutenção de documentos e registros fiscais, o preenchimento de declarações, o atendimento aos procedimentos de fiscalização, entre outros elementos⁴⁵. A eficiência na arrecadação fiscal exige que o Estado obtenha o maior volume de receita com o menor custo de fiscalização.

Com a introdução do regime de tributação consolidada, a concentração das obrigações fiscais no âmbito da pessoa jurídica líder do grupo econômico pode reduzir os custos de conformidade dos contribuintes e, ao mesmo tempo, os *custos*

45. AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford University Press, 2011, pp.15-16.

administrativos por parte do fisco, em virtude da diminuição do número de pessoas jurídicas fiscalizadas.

5.8 Mitigação dos problemas gerados pela adoção do IFRS nos balanços individuais

A introdução de um sistema de tributação consolidada também pode mitigar os problemas fiscais criados em decorrência da adoção das regras internacionais de contabilidade, baseadas no padrão IFRS, também para os balanços individuais, que servem de base para a apuração do lucro líquido contábeis.

O exemplo clássico diz respeito ao ágio nas operações realizadas entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico. Sob o ponto de vista contábil, o ágio corresponde ao resultado econômico oriundo da aquisição de determinado negócio por meio de um processo de negociação entre partes independentes.

Nesta visão, o ágio decorre de um processo de barganha negocial não viciado, que concorre para a formação de um preço justo. Assim, o registro de ágio somente seria concebível em operações realizadas entre partes independentes, conhecedoras do negócio e livres de pressões ou outros interesses⁴⁶. Por outro lado, a lei tributária, antes da edição da Lei

46. Sobre o tema, conferir a análise da Comissão de Valores Mobiliários no item 20.1.7 do Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 1/2007: “A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”. (...). Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível. Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza

nº 12.973/2014, não restringia o reconhecimento do ágio em operações internas⁴⁷.

Com a migração para um regime de tributação consolidada, os problemas eventualmente gerados pela adoção do IFRS nos balanços individuais podem ser mitigados, caso haja a eliminação dos resultados oriundos de operações praticadas entre pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico.

6. Conclusão

Como visto ao longo do presente estudo, a tributação conjunta, pelo Imposto sobre a Renda, do resultado apurado por sociedades integrantes do mesmo grupo econômico vem sendo adotada por diversos países do mundo, tanto como um mecanismo para promover a neutralidade tributária, quanto como forma de reconhecer a atual realidade econômica, na qual empresas multinacionais atuam de forma integrada na realidade social.

No contexto das atuais discussões a respeito da reforma do sistema tributário brasileiro, um dos pontos que pode contribuir para o aperfeiçoamento da legislação do imposto sobre a renda reside na instituição de um regime de tributação conjunta das sociedades que integram um mesmo grupo econômico.

Esse regime, que chegou a ser inserido no Decreto-Lei n. 1598/77, sob a rubrica “contribuintes tributados em conjunto”, pode trazer benefícios tanto para os contribuintes, quando para o Estado no atual contexto do sistema tributário

em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”. Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade”.

47. SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 112.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

brasileiro, pois houve grandes avanços legislativos e econômicos nos últimos 40 anos, que alteraram o cenário então vigente na década de 70.

De um lado, para a Administração Tributária, o regime de tributação consolidada pode reduzir os custos de fiscalização, aumentar a neutralidade do sistema tributário, tornar mais efetiva a cobrança da dívida fiscal, alinhar o Brasil às práticas internacionais, atrair grupos econômicos multinacionais e limitar o incentivo à prática de operações de planejamento tributário entre pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos.

De outro lado, para os contribuintes, o regime de tributação consolidada pode promover uma alocação mais eficiente de recursos entre as pessoas jurídicas, aumentar a eficiência da gestão tributária, reduzir os custos com operações de planejamento tributário para a transferência de atributos fiscais, permitir o melhor aproveitamento de prejuízos acumulados, reduzir os custos de conformidade e mitigar parte dos problemas gerados pela adoção do IFRS nos balanços individuais.